

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Problémové okruhy účetnictví v zemědělství, rizika zkreslování
informací DP**

Vedoucí diplomové práce:

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Autor:

Bc. Eva Vránová

2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Eva VRÁNOVÁ**
Osobní číslo: **E09514**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Problémové okruhy účetnictví v zemědělství, rizika
zkreslování informací DP**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Prakticky zhodnotit v konkrétních podmínkách vybraného zemědělského podniku stávající a navrhované způsoby evidence, účtování dotací, zvířat. Navrhnout vnitropodnikovou směrnici pro evidenci a účtování náhradních dílů.

Osnova:

1. Vytýčít problémové okruhy řešení, důvody jejich výběru.
2. Analýza stávající situace, návrh evidence a účtování o zvířatech vzhledem k potřebám podniku, zachování specifiky druhu aktiva.
3. Analýza stávajícího postupu účtování o dotacích, aplikace zpracované alternativní metodiky účtování v konkrétním podniku.
4. Zpracování výsledků pro potřeby podniku a potřeby vývoje postupu účetnictví v teoretické sféře.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce:

tištěná

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Brno : Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

KOUŘILOVÁ, J. Zemědělské účetnictví, tendence a potřeba úprav. Collection of Scientific Papers, Č. 1. 2005, s. 17-21.

NEPLECHOVÁ, M. Účetnictví zemědělského podniku. 2. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2007. 175 s. ISBN 978-80-7263-393-7.

NEPLECHOVÁ, M., NOVÁK, J. Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství, Praha : Bilance, 1996.

VALDER, A. Účetnictví pro podnikatele v zemědělství. 1. vydání. Praha : ASPI, 2008. 392 s. ISBN 978-80-7357-388-1.

zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

zákon č. 585/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

vyhláška 500/2002 Sb..

Vedoucí diplomové práce:

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

19. dubna 2010

Termín odevzdání diplomové práce:

15. dubna 2011

prof. Ing. Magdáléna Hrabánková, CSc., prof. Dr.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (t)
370 05 České Budějovice

doc. Ing. Milan Jilek

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 19. dubna 2010

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 20. března 2011

Bc. Eva Vránová

Touto cestou bych chtěla poděkovat paní doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za metodické vedení a odborné rady, které mi poskytla při zpracování diplomové práce.

1 Abstrakt

Cílem této práce je uvést problémové okruhy účetnictví v zemědělství a zhodnotit, jak tuto oblast řeší sledovaný podnik. Jsou definovány dva typické okruhy a to rostlinná výroba a živočišná výroba. Další text je zaměřen především na problematiku živočišné výroby. První část práce se věnuje možným způsobům účtování živočišné výroby, jak to umožňuje česká legislativa, ale na druhé straně je také nastíněn pohled mezinárodních účetních standardů, který nahlíží na zvířata jako na biologické aktivum vzhledem k jejich specifickým vlastnostem. V praktické části je prezentován zemědělský podnik, který poskytl potřebné informace v oblasti evidence a účtování zvířat. Pozornost je věnována pořízení zvířat, zjišťování a účtování jejich přírůstků, účtování převodů na vyšší vzrůstové kategorie, odpisování a jejich vyřazení.

Další oblastí, které se tato práce věnuje, je problematika dotačních titulů. Cílem teoretické části bylo především nastínit, jak se účtují různé druhy dotačních titulů opět z pohledu české legislativy i mezinárodních účetních standardů. Po praktické stránce jsou vyjmenovány dotační tituly, které podnik využívá, s postupem jejich účtování.

Součástí této práce je také vnitropodniková směrnice, která je vypracována na žádost účetní jednotky. Vnitropodniková směrnice vymezuje pouze oblast zásob, které chce podnik účtovat přímo do spotřeby. Z tohoto důvodu jsou uvedeny příslušné předpisy a podle vzoru vnitropodnikových směrnic podniku je navržena potřebná směrnice.

Klíčová slova:

Účetnictví

Živočišná výroba

Biologické aktivum

Účtování zvířat

Účtování dotací

Vnitropodniková směrnice k zásobám

Problematic Accounting Areas in Agriculture; Risks of Information Distortion in the Tax Return

The objective of this thesis is to point out the problematic accounting areas in agriculture as well as evaluating how this area is dealt with by the observed company. Two typical areas are specified – vegetable production and livestock production. The first part of the thesis deals with possible ways of livestock production accounting in accordance with the Czech legislation. On the other hand, the outlook of international accounting standards is also outlined, seeing the animals as a biological asset with regard to their specific qualities. The practical part defines the farming business, which provided the necessary information in the areas of animal records and accounting. The attention is paid to purchasing the animals, finding out and accounting their growth, accounting their assignment to higher build categories, their writing off and discard.

Another area the thesis deals with is the issue of subsidies. The theoretical part primarily outlines how different types of subsidies are accounted from the point of view of the Czech legislation as well as the international accounting standards. As far as the practical part is concerned, the subsidies used by the company are specified along with the procedure of their accounting.

Furthermore, an in-house directive elaborated by request of the accounting entity is a part of this thesis. The in-house directive defines the area of stock, which the company wants to account directly into the consumption. Therefore the applicable regulations are mentioned and the essential directive is created on the pattern of in-house directives.

Keywords:

Accounting

Livestock production

Biological asset

Accounting of animals

Accounting of subsidies

In-house directive to the stock

Obsah

1	Abstrakt.....	6
2	Úvod.....	10
3	Cíl a postup	12
4	Literární přehled	15
4.1.	Účtování zemědělské produkce	15
4.1.1	Dlouhodobá biologická aktiva podle mezinárodních standardů.....	15
4.1.2	Dlouhodobá biologická aktiva podle českých předpisů	20
4.1.3	Zásoby podle mezinárodních standardů.....	26
4.1.4	Zásoby podle českých předpisů	27
4.2	Účtování dotací.....	31
4.2.1	Dotace podle mezinárodních standardů	31
4.2.2	Dotace podle českých předpisů ⁽⁹⁾	31
4.3	Vnitropodnikové směrnice ⁽⁶⁾	34
4.3.1	Vnitropodnikové směrnice pro oblast zásoby ⁽⁶⁾	36
5	Praktická část	38
5.1	Charakteristika podniku.....	38
5.1.1	Historie	38
5.1.2	Základní informace	38
5.2	Účtování živočišné produkce podniku	41
5.2.1	Pořízení zvířat	41
5.2.2	Ocenění zvířat	42
5.2.3	Postup účtování zvířat.....	43
5.2.4	Možnosti podniku při evidenci a účtování zvířat.....	46
5.3	Dotace v zemědělském podniku.....	50
5.3.1	Provozní dotace	50
5.3.2	Dotace na úhradu části úroků z úvěru	53
5.3.3	Zelená nafta.....	54
5.4	Vnitropodniková směrnice	57
6	Závěr	58
7	Seznam literatury	61
8	Seznam použitých zkratk	62

9	Seznam tabulek	63
10	Seznam grafů	63
11	Seznam příloh	64
12	Přílohy	65

2 Úvod

Účtování v zemědělském podniku je vyznačováno netypickými účetními operacemi. Tyto operace jsou dány zvláštnostmi rostlinné a živočišné výroby. Předložená práce se zaměřuje především na vykazování skotu. Snahou účetní jednotky je, aby tato aktiva podávala věrný a poctivý obraz skutečnosti. Česká legislativa, která upravuje oblast základního stáda, si prošla určitou změnou. Do konce roku 2007 platilo vymezení základního stáda pro zařazení do dlouhodobého majetku pro účely účetních a daňových odpisů. Od 1. 1. 2008 došlo ke změně vyhlášky č. 500/2002 Sb., která za dlouhodobý majetek považuje dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než jeden rok od výše ocenění určené účetní jednotkou. Zvířata s dobou použitelnosti delší než jeden rok, která nejsou vykazována jako dospělá zvířata a jejich skupiny, se účtují jako zásoby. 1. ledna 2009 nabyla platnost novela zákona č. 585/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, která za dlouhodobý hmotný majetek považuje dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40.000 Kč. Toto nastavilo naprosto stejné podmínky jak pro dospělá zvířata, tak pro ostatní dlouhodobý hmotný majetek, s tou změnou, že podnik může do dlouhodobého majetku zařadit zvíře s nižší vstupní cenou než 40.000 Kč a může tak uplatit účetní odpisování.

V práci je uveden způsob současného účtování zvířat od jejich pořízení, přírůstků, zařazení do dlouhodobého majetku, odpisování až do vyřazení. Bude zajímavé zjistit, jaké problémy či přínosy způsobily podniku zmíněné změny v legislativě.

Otázkou je zda tento způsob vykazování opravdu odráží věrný a poctivý obraz skutečnosti. Touto problematikou se podrobně zabývá mezinárodní účetní standard ISA 41 – Zemědělství, který na chovaná zvířata, vzhledem k jejich vlastnostem, nahlíží jako na biologické aktivum. Česká legislativa umožňuje oceňování zvířat historickými cenami. Naproti tomu mezinárodní účetní standard ISA 41 preferuje ocenění ve fair value, tedy v reálné hodnotě, která bezesporu vyšší měrou odráží věrný a poctivý obraz.

Další zajímavou oblastí, které se tato práce věnuje, je problematika dotací. Dotace mají strategický význam pro podnik tak, že stanovují rámcové podmínky podnikání v zemědělství a zvyšují jeho konkurenceschopnost. Pokud by však podpora

v podobě dotací zmizela, mohlo by dojít k nedostatku potravin (alternativou může být dovoz) a jejich postupnému zdražování. Zároveň lze konstatovat, že zemědělská produkce je sice částečně variabilní, ale při nedostatečné efektivnosti a výnosnosti, nesmí být ukončena. Pokud by se tak v některých regionech stalo, musel by se řešit problém, jakým jiným způsobem bude dále pečováno o krajinu.

V této práci se zaměřím především na různé druhy dotačních titulů, které využívá sledovaný zemědělský podnik a jakým způsobem probíhá jejich účtování.

V rámci spolupráce bude zpracována vnitropodniková směrnice podle vzoru účetní jednotky, která bude upravovat účtování náhradních dílů na opravy strojů a zařízení přímo do spotřeby. Je proto nutné vyhledat příslušnou legislativu. Této problematice se věnuje český účetní standard pro podnikatele č. 015, který je dán zákonem č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů a vyhláškou č. 500/2002 Sb.

3 Cíl a postup

Cílem práce je prakticky zhodnotit v konkrétních podmínkách vybraného zemědělského podniku stávající a navrhované způsoby evidence, účtování dotací, zvířat. Navrhnout vnitropodnikovou směrnici pro evidenci a účtování náhradních dílů.

Práce je zaměřena na specifika účtování v zemědělství. Mezi ně patří účtování o živočišné výrobě podniku, ale také účtování různých druhů dotací. V oblasti účtování zvířat se zaměřím hlavně na způsoby pořizování skotu, jeho ocenění a způsob zaúčtování. V literárním přehledu jsou proto uvedeny možné způsoby evidence a ocenění zvířat a dotačních titulů, jak to umožňuje česká účetní legislativa, ale neméně zajímavé je doporučení mezinárodních účetních standardů.

V praktické části bude uveden způsob evidence zvířat v konkrétním zemědělském podniku. Při získávání informací byla udržována spolupráce se zaměstnancem managementu, který poskytl všechny potřebné podklady. Prvním důležitým dokumentem, který je nutný pro správnou evidenci zvířat, je inventarizační zápis, který je součástí příloh. Dalším dokumentem pro zjišťování přírůstků je záznam o vážení zvířat, který je také zobrazen v příloze, jako i vnitropodnikové směrnice týkající se přirozených úbytků býků a telat a směrnice upravující odepisování dospělých zvířat jejich skupin.

Pro oceňování pořízení a přírůstků zvířat má účetní jednotka vypracovanou kalkulaci živočišné výroby.

Mezi přímé náklady patří nakoupená krmiva, vlastní krmiva a steliva, ostatní nakoupený materiál, plemenářské práce, veterinární služby, ostatní přímé náklady, mzdové náklady a odpisy DHM.

Údaje pro kalkulaci výkonu jsou: přírůstek v Kč, přírůstek v kg, náklady celkem v Kč, odpočet vedlejšího výrobku, náklady v Kč na hlavní výrobek, počet krmných dnů, náklady na jeden krmný den, užitkovost na jeden KD a na 1 kg přírůstku.

Výše správní režie se eviduje na středisku 910 Správní středisko, které zahrnuje např.: potřebu pohonných hmot, energií, mazadel, plynu, dále pak cestovné, odměny THP, daně a poplatky a další výkony, které nelze přímo přiřadit na jednotku produkce.

Od celkových nákladů účetní jednotka odečítá vedlejší výrobek, který tvoří například chlévská mrva.

Výsledkem jsou náklady po odpočtu vedlejšího výrobku, které se vydělí plánovanou produkcí a tím vzniknou plánované náklady na jednotku produkce.

K tomu, aby bylo možno popsat jednotlivé kroky při účtování zvířat, poskytla účetní živočišné a rostlinné výroby úplný deník zvířat za měsíc prosinec.

Pro evidenci dotací dodala účetní jednotka přijatá rozhodnutí od příslušných orgánů. Nejvíce dotačních titulů obstarává Státní zemědělský intervenční fond, z nichž dva tituly spolufinancuje Evropská unie, několik dotací poskytuje také Ministerstvo zemědělství. Tyto dotace jsou součástí provozních dotací. Zvláštními typy dotací jsou dotace na úhradu části úroků z úvěru, který poskytuje Podpůrný garanční rolnický a lesnický fond, a poslední typ dotace je tzv. „Zelená nafta“.

Pro přehledné a podrobné vedení účetnictví má účetní jednotka stanoven účtový rozvrh aktualizovaný k 1. 1. 2010. Přehled účtů, které se vyskytují v této práci, znázorňuje následující tabulka:

Tabulka 1: Používané účty v AE

Číslo účtu	Název účtu
124/100	Skot mimo základní stádo
614/213	Příchovky a přírůstky zvířat
395/930	Přeřazení zvířat
614/212	Přírůstky zvířat
614/250	Nezaviněné úhyny zvířat
614/270	Přeřazení zvířat do základního stáda
042/300	Pořízení zvířat základního stáda
624/300	Aktivace zvířat při převodu na 026
026/100	Skot - základní stádo
541/300	zůstatková cena prodaných zvířat základního stáda
086/110	Oprávký k základnímu stádu – dojnice
551/300	Odpisy zvířat základního stáda
551/930	Korekce odpisů zvířat základního stáda na účetní stav
378/002	Jiné pohledávky
346/000	Neinvestiční dotace
648/711	Dotace na pokrytí provozních nákladů RV
648/712	Dotace na pokrytí provozních nákladů ŽV
221	Bankovní účet
388/000	Dohadné účty aktivní
668/700	Dotace na krytí placených úroků
501/300	Spotřeba pohonných hmot

Zdroj: Interní záznamy podniku

Posledním tématem, kterým se tato práce zabývá, je tvorba vnitropodnikové směrnice na účtování zásob. Účetní jednotka účtuje o zásobách způsobem A, a proto je nakoupený materiál evidován na skladovém účtu a až následně je vyskladněn.

Přáním účetní jednotky je vytvoření směrnice, která vymezí oblast zásob (jedná se o náhradní díly, které firma pořizuje na opravu strojů a zařízení), které by byly účtovány přímo do spotřeby. Této problematice se věnuje český účetní standard pro podnikatele č. 015, který je dán zákonem č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů a vyhláškou č. 500/2002 Sb. Podnik má k dispozici vzory vnitropodnikových směrnic a v souladu s českou legislativou a zmíněnými vzory dojde k vytvoření požadované vnitropodnikové směrnice, která bude součástí přílohy.

4 Literární přehled

4.1. Účtování zemědělské produkce

4.1.1 Dlouhodobá biologická aktiva podle mezinárodních standardů

4.1.1.1 IAS 41 – Zemědělství ⁽⁴⁾

Cíl tohoto standardu je upravit účetní zachycení biologických aktiv užívaných k zemědělské činnosti, jejich vykazání v účetní závěrce a zveřejnění. Základní příčinou vydání biologických aktiv (krátkodobých i dlouhodobých) z rámce dlouhodobých aktiv k používání a zásob upravených v IAS 2 – Zásoby je potřeba jiného přístupu k ocenění těchto aktiv, než jaký je používán k ocenění výrobků a nedokončené výroby v průmyslových podnicích. Biologická aktiva jsou schopna biologické přeměny (zahrnují procesy růstu, produkce, rozmnožování a degenerace), tato přirozená vlastnost živých organismů je cílevědomě využívána lidmi v rámci zemědělské činnosti. Právě důsledky biologické přeměny je však obtížné postihnout při využívání tradičních účetních modelů obzvláště proto, že biologickou přeměnu lze jen obtížně zachytit v účetních modelech založených na historických nákladech (Dvořáková, 2008)

4.1.1.1.1 Předmět standardu IAS 41, výchozí definice ⁽⁴⁾

Dle Dvořákové (2008) jsou předmětem úpravy standardu biologická aktiva, zemědělská produkce v okamžiku sklizně a státní dotace – pokud souvisejí se zemědělskou činností.

Do působnosti standardu nejsou zahrnuty zejména pozemky spjaté se zemědělskou činností a nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností. Standard se nezabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni; aplikuje se na zemědělskou produkci, která je produktem sklizeným z biologických aktiv podniku a to pouze v okamžiku sklizně. Poté je na sklizenou produkci aplikován IAS 2 – Zásoby nebo jiný standard podle toho, jaký je další směr užití zemědělské produkce. Standard se tedy nevyužije pro účetní zachycení zpracování zemědělských produktů,

přestože zpracování je logickým a přirozeným pokračováním zemědělské činnosti a jeho průběh může být v určitých rysech podobný biologické přeměně.

Standard obsahuje definice, které upřesňují předmět úpravy standardu. Důležité je zejména definování biologických aktiv, biologické přeměny a zemědělské činnosti a zejména její oddělení od ostatních aktiv.

Biologické aktivum je živé zvíře nebo rostlina. Podnik vykazuje biologické aktivum nebo zemědělskou produkci, pokud ovládání aktiva podnikem je výsledkem minulých událostí, je pravděpodobné, že budoucí ekonomické přínosy spojené s aktivem budou plynout podniku a fair value nebo pořizovací náklady jsou spolehlivě ocenitelné. Pro usnadnění evidence velkých skupin biologických aktiv standard umožňuje jejich agregované sledování.

Skupina biologických aktiv je standardem definována jako agregace podobných žijících zvířat nebo rostlin.

Biologická přeměna, která je základem zemědělské činnosti, zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní a kvantitativní změny v biologickém aktivu; je procesem vyvolávajícím následující typy výsledků:

změny aktiv, které se odehrávají v procesech růstu (přírůstek množství nebo zlepšení kvality zvířat a rostlin), rozmnožování (vznik dalších zvířat nebo rostlin), ale i degenerace (úbytek množství, nebo zhoršení kvality zvířat a rostlin);

získání zemědělských produktů jako je například obilné zrna, ovoce, vlna, maso a mléko.

Právě schopnost biologické přeměny je základním faktorem, který je nositelem užítka zemědělské výroby. Sklizeň představuje oddělení produktu od biologického aktiva, nebo přerušení životních procesů biologického aktiva. Zemědělský výrobek je sklizení produkt biologického aktiva podniku.

Zemědělská činnost je podnikem řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji, pro zemědělskou produkci, nebo ke vzniku dalších biologických aktiv. Zemědělská činnost zahrnuje rozmanitou řadu činností; například chov dobytka, lesnictví, jednoletou nebo víceletou sklizeň, setí, obdělávání ovocných sadů a plantáží, pěstění květin, vodní hospodářství.

4.1.1.1.2 Charakteristické rysy zemědělské činnosti ⁽⁴⁾

Dvořáková (2008) uvádí, že je zemědělská činnost založena na schopnosti biologické přeměny živých zvířat a rostlin.

Biologická přeměna je řízena člověkem. Řízení usnadňuje biologickou přeměnu zlepšením, nebo přinejmenším stabilizací podmínek nutných k realizaci daného procesu. Právě řízení odlišuje zemědělskou činnost od jiných činností, například od extenzivního využívání zdrojů vzniklých ve volné přírodě.

Měření změn. Změna v kvalitě nebo v kvantitě způsobená biologickou přeměnou je měřena a běžně sledována.

4.1.1.1.3 Oceňování ⁽⁴⁾

Standard preferuje oceňování biologických aktiv ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje.

Specifikem standardu je že, vyžaduje ocenění ve fair value již od okamžiku prvotního rozpoznání biologického aktiva. Pokud aktivní trh existuje, podnik využije tržně určené ceny nebo hodnoty. Další přecenění ve fair value probíhá dle standardu u biologických aktiv vždy k datu sestavení účetní závěrky.

Rovněž zemědělská produkce, která je sklízena z biologických aktiv podniku, je v okamžiku sklizně oceněna ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje. (Náklady prodeje zahrnují platby zprostředkovatelům, obchodníkům, regulačním institucím, komoditním burzám a odvody daní a cel, nezahrnují dopravu a ostatní náklady nutné k uvedení aktiva na trh. Dopravné a jiné náklady jsou však odečteny již při určování fair value; to znamená, že fair value je tržní cena po odečtení dopravného a ostatních výdajů nutných k uvedení aktiva na trh).

Pro podnik to znamená, že si na základě poptávky a nabídky na trhu ocení svá biologická aktiva tržní cenou sníženou o náklady dopravného a v okamžiku sklizně se tato cena sníží ještě o odhadnuté náklady prodeje.

Toto ocenění je k datu sklizně pořizovacím nákladem pro další aplikaci IAS 2 – Zásoby. Další přeceňování držené produkce na fair value již neprobíhá, neboť by bylo v rozporu s IAS 2 (Dvořáková, 2008).

4.1.1.1.3.1 Stanovení fair value ⁽⁴⁾

Dle IAS 41 – Zemědělství je základnou pro určení fair value daného aktiva kótovaná cena na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí, pokud ovšem trh s daným aktivem existuje.

Jestliže aktivní trh neexistuje, podnik využije pro určení fair value následující možnosti tržního určení ceny nebo hodnoty, pokud jsou dosažitelné:

- poslední dosaženou tržní cenu transakce za předpokladu, že v ekonomických poměrech nenastaly významné změny od data transakce k bilančnímu dni;
- tržní ceny podobných aktiv s úpravou odrážející rozdíly, lze využít například tržní cenu biologických aktiv, která se odlišují jakostí či odrůdou;
- vyjádření ceny pomocí sektorových měřítek, například vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce, nebo rozlohy v hektarech; hodnotu skotu měřenou prostřednictvím kilogramů masa.

V případech kdy není pro biologické aktivum k dispozici tržně určená cena nebo hodnota odpovídající současným podmínkám, podnik využije k určení fair value současnou hodnotu očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním. Odhad budoucích peněžních toků, které podniku z aktiva poplynou, však musí být založen na současném stavu aktiva a nesmí zahrnovat biologickou přeměnu očekávanou v budoucnosti. Tento požadavek standardu je poměrně problematický, protože tržní cena předpoklad dalšího růstu odráží. Nemusí to tak být vždy, ale může to platit i obráceně.

Pro část biologických aktiv nelze na trhu zjistit jejich fair value samostatně, protože jsou pevně spojena s pozemkem. Jedná se především o trvalé porosty – sady a lesy, může se však jednat i o rostlinnou výrobu jiného typu. Tato biologická aktiva, fyzicky spojená s pozemkem, jsou označována jako kombinovaná aktiva. Podnik může pro zjištění fair value využít v tomto případě informace týkající se ceny kombinovaných aktiv – od ceny kombinovaného aktiva je pak odečtena fair value samotného pozemku a hodnota zlepšení půdy. Je zřejmé, že zatímco hodnota nezalesněného pozemku v dané oblasti může být dostupnou informací, odhad hodnoty lesní půdy bude komplikovaný.

Určení fair value biologického aktiva nebo zemědělské produkce může být také usnadněno vytvořením skupin biologických aktiv nebo zemědělské produkce podle

podstatných vlastností; například stáří, nebo kvality. Podnik vybere vlastnosti shodující se s vlastnostmi, které jsou využívány trhem jako základ pro stanovení ceny.

Při přeceňování aktiv na fair value se standard přiklání k důslednému zachycování rozdílů z přecenění výsledkovým způsobem.

Při prvotním ocenění v momentě rozpoznání nabytého biologického aktiva ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje může vzniknout zisk (gain = výnos), nebo ztráta (loss). Zisk i ztráta z výchozího ocenění je zahrnuta do čistého zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikla.

Obdobně zisk nebo ztráta ze změn ocenění biologických aktiv ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje ke dni sestavení účetních výkazů, je zahrnuta do čistého zisku nebo ztráty v období, ve kterém vznikla.

Standard akceptuje použití pořizovacích nákladů, když se pořizovací náklady mohou přibližovat fair value, zejména pokud:

- se od vynaložení počátečních pořizovacích nákladů na dlouhodobé aktivum odehrála pouze malá část biologické přeměny;
- nebo vliv biologické transformace na cenu je nevýznamný.

4.1.1.1.3.2 Oceňování historickou cenou

Standard IAS 41 podrobně neupravuje problematiku ocenění biologických aktiv v historických nákladech, pouze jejich použití v určitých případech připouští.

Pokud účetní jednotka oceňuje biologické aktivum na bázi historických nákladů, je při ocenění třeba dbát požadavků jiných standardů zejména v těchto případech:

- při ocenění aktiva v pořizovacích nákladech je třeba, aby účetní jednotka postupovala v souladu s IAS 2 – Zásoby, který se zabývá touto problematikou poměrně podrobně, včetně uvedení metod pro kalkulace ve sdružené výrobě;
- při stanovení odpisů u dlouhodobých biologických aktiv kde je nutno určit dobu použitelnosti a zahájit odepisování, lze vycházet z IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení;
- pokud došlo k snížení hodnoty aktiva, je třeba v souladu se zásadou opatrnosti, snížit účetní hodnotu aktiva. Testování snížení hodnot je třeba provádět v souladu s požadavky IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv (Dvořáková, 2008)
- ocenění čistou hodnotou, které lze použít u ocenění selat

4.1.1.1.4 Vykazování a zveřejnění⁽⁴⁾

Dvořáková (2008) klasifikuje biologická aktiva na:

- aktiva určená ke konzumaci (konzumovatelná biologická aktiva dále rozčleněná do jednotlivých skupin podle plodin, druhů zvířat apod.) – jsou taková aktiva, která jsou sklízena jako zemědělská produkce, nebo prodávána jako biologická aktiva. Například dobytek určený pro výrobu masa, chovaný na prodej, plodiny jako je kukuřice, pšenice, stromy rostoucí pro užití na stavební dřevo.
- plodící biologická aktiva (dále rozčleněná po skupinách opět podle plodin, druhů zvířat apod.) – jejich efekt je získáván dlouhodobě a je založen na biologické shodnosti reprodukce a obnovy živých organismů – například dobytek, který produkuje mléko

V rámci obou skupin se dále aktiva rozlišují na:

- zralá biologická aktiva (dospělá) jsou ve stádiu vhodném k jejich zamýšlenému užití (například v případě obilí je okamžik zralosti, od kterého je možno obilí sklídit)
- nezralá

4.1.2 Dlouhodobá biologická aktiva podle českých předpisů

Vykazování biologických aktiv se řídí především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 585/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou 500/2002 Sb. a pokynem MF D-300.

4.1.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Vyhláška č. 500/2000 Sb. uvádí, že součástí dlouhodobého hmotného majetku jsou mimo jiného⁽⁸⁾:

- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, (kterými jsou ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha, ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře 0,25 ha v hustotě nejméně 1000 keřů na 1 ha, trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.)

- dospělá zvířata a jejich skupiny (např. stáda a hejna), s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinnosti stanových zákonem o účetnictví, zejména respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku a v souladu se zákonem o daních z příjmů.

Účetní jednotce tato definice dává právo rozhodnout se, zda pořizované zvíře zařadí do dlouhodobého majetku nebo jej bude evidovat v zásobách. Na jedné straně dospělé zvíře splňuje podmínku použitelnosti pro dlouhodobý majetek, protože zvíře je v podniku užíváno několik let. Ale podmínku ocenění nad 40.000 Kč pro zařazení do DHM se často splnit nepodaří. Podnik má ale možnost stanovit si ve vnitropodnikové směrnici vlastní ocenění pro zařazení do DHM a následně může zvíře odepisovat. Pokud by účetní jednotka evidovala zvíře v zásobách nelze jej odepisovat, ale při vyřazení celá pořizovací cena snižuje výnos zápisem na MD účtu 614.

4.1.2.1.1 Dospělá zvířata a jejich skupiny ⁽⁹⁾

Dle ZDP tvoří skupinu dospělých zvířat stádo. Valder (2008) uvádí že, při definici pojmu stádo je třeba vyjít ze zootechnického pojetí, kdy za zvířata „základního stáda“ se považují dospělá chovná a plemenná zvířata, která vedle svých dalších užitných vlastností zabezpečují i reprodukci chovu. Biologickou úlohou se stáda zvířat liší od ostatního dlouhodobého hmotného majetku. Základní stádem se rozumí skupina dospělých zvířat jednoho druhu se stejnými užitkovými vlastnostmi, kterou lze účtovat a odepisovat skupinově.

Do dlouhodobého hmotného majetku odepisovaného podle přílohy k zákonu o daních z příjmů patří tato dospělá zvířata (1. odpisová skupina):

skot chovný a plemenný,
 prasata chovná a plemenná,
 ovce chovné a plemenné,
 kozy chovné a plemenné,
 osli chovní a plemenní, muly a mezci užitkoví,
 koně chovní a plemenní,
 koně užitkoví,
 mufloni, jeleni, daňci, pštrosi a jiná dospělá zvířata hospodářsky využívaných chovů.

Dále příloha k dani z příjmů uvádí, že součástí dlouhodobého hmotného majetku jsou též hejna. Dle Valdera (2008) je například hejno hus, které je uznaným chovem a podle specifických požadavků produkuje násadová vejce. Ze zootechnického hlediska jsou v chovech drůbeže husy zařazeny v plemenném chovu alespoň 3 roky. Hejno s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou se stává dlouhodobým hmotným majetkem, a to při splnění povinnosti stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku, v souladu se zákonem a daních z příjmů.

4.1.2.1.1.1 Pořízení⁽⁹⁾

Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek uvádí že, pořízení dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje prostřednictvím (tzv. kalkulačního) účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Uskutečňuje se zejména:

- koupí,
- vytvoření vlastní činností,
- nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- bezúplatným převodem (darováním)
- vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, a to převodem podle právních předpisů nebo převodem z osobního užívání do podnikání

Účtování na účtech skupiny 04 souvisí s předpisy oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu. Syntetické účty představují již zmíněné kalkulační účty, které slouží pro vyčíslení pořizovací ceny dlouhodobého majetku, v případě, že s pořízením existují ještě další vedlejší pořizovací náklady.

Zvířata, která jsou dlouhodobým majetkem, jsou evidována na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny. Ta zvířata, která jsou individuálně oceňována, jsou v analytické evidenci evidována podle jednotlivých kusů, a jsou individuálně i odpisována. Zúčtování odpisů se provede zápisem ve prospěch účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám (s rozpisem na analytických účtech), se souvztažným zápisem na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Valder (2008) uvádí, že analytická evidence zvířat na účtu 026 se vede:

- podle míst ustájení a podle jednotlivých chovných, plemenných a tažných zvířat v individuálním ocenění; souběžně jsou vedeny oprávky k jednotlivým zvířatům na účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám,
- podle druhů u zvířat, která nebudou sledována jednotlivě v individuálním ocenění, ale skupinově, například chovné hejno hus, stádo krav, stádo koz, stádo bahnic užitkových chovů.

Zvířata a jejich skupiny pořizovaná vlastním odchovem se přezazují podle běžných zootechnických zásad v závislosti na používané technologii. Do dospělých zvířat a jejich skupin se přeřadí zvířata ze zásob podle toho, kdy dosáhnou ze zootechnického hlediska způsobilosti k plemenitbě, předepsané věkové hranice (břeží jalovice), popřípadě dnem narození mláďete. Do té doby jsou zvířata vlastního chovu vedena v zásobách na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Přezazení zvířat do majetku odpisovaného kategorie dospělá zvířata a jejich skupiny, se pro účtuje jako aktivace dlouhodobého hmotného majetku. Pokud by s převodem zvířat souvisely vnitropodnikové náklady, například vnitropodniková doprava v rámci účetní jednotky, nezahrnují se tyto náklady do pořizovací ceny. Pokud by však s přezazením zvířat souvisely externí náklady, například výkony veterinární služby, popřípadě doprava od cizích dopravců, zúčtují se tyto náklady, které prokazatelně s pořízením dospělých zvířat a jejich skupin souvisejí, jako náklady pořízení na účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku (Valder, 2008).

4.1.2.1.1.2 Ocenění⁽⁶⁾

Neplechová (2007) uvádí způsoby oceňování dlouhodobého majetku, které stanoví § 25 zákona o účetnictví, z něhož je nutno upozornit na tato ustanovení:

- nehmotný a hmotný majetek se ocení pořizovací cenou,
- dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek pořízený ve vlastní režii se ocení vlastními náklady. Pokud nelze vlastní náklady zjistit, ocení se reprodukční pořizovací cenou,
- pokud je dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek pořízen bezúplatným nabytím, ocenění se reprodukční pořizovací cenou,

- soubor majetku se ocení jednou cenou (jednou položkou), pokud nejsou známy ceny jeho jednotlivých složek. Ocenění konkrétního souboru movitých věcí se v případě dokoupení další části k souboru zvýší o pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu nebo o vlastní náklady při pořízení další složky souboru vlastní činností účetní jednotky.

Pro účely zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví se pořizovací cenou rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů, které s pořízením bezprostředně souvisejí. Jedná se tudíž o vyúčtovanou (fakturovanou) cenu, tzn. včetně cla, dopravného, montáže, u neplátců daně z přidané hodnoty i této daně, včetně přípravných projektů a dalších (viz vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Úroky z úvěrů poskytnutých na pořízení dlouhodobého majetku, vyúčtované do doby jeho zařazení do užívání, zaúčtuje účetní jednotka podle svého rozhodnutí buď do pořizovací ceny, nebo do finančních nákladů. Postup účtování úroků z úvěru na pořízení dlouhodobého majetku je v tomto případě nutno zakomponovat do vnitřních předpisů účetní jednotky a způsob účtování je nutno uvést v příloze k účetní závěrce.

Vlastními náklady se rozumí přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a poměrná část nepřímých nákladů (výrobní režie; u dlouhodobé pořizovaného majetku, např. výstavbou ve vlastní režii, též podíl správní režie).

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl pořízen majetek v době, kdy se o něm účtuje (§ 25 odst. 4 písm. B) zákona o účetnictví). Tuto reprodukční pořizovací cenu lze získat ve vazbě na cenu, za jakou se podobný výrobek vyskytuje na trhu, resp. postačí odborný odhad; nutno upozornit na daňové předpisy, které preferují ocenění znalcem nebo cenu podle cenových předpisů o oceňování majetku (viz § 29 odst. 1 písm. d) a e) zákona o daních z příjmů.

4.1.2.1.1.3 Ocenění dospělých zvířat a jejich skupin ⁽⁹⁾

Dle zákona o účetnictví se pořizovaná dospělá zvířata a jejich skupiny oceňují:

- v pořizovacích cenách, pokud jde o zvířata pořízená nákupem, které zahrnují veškeré náklady spojené s jejich pořízením například výkony veterinární služby při prevozu zvířat, clo, náklady na dopravu zvířat včetně aktivace vnitropodnikové

dopravy při jejich pořízení (náklady na vnitropodnikové přesuny zvířat uvnitř účetní jednotky se do pořizovací ceny nezahrnují),

- ve vlastních nákladech, pokud jde o vlastní odchovaná zvířata. Dospělá zvířata zahrnují cenu narozeného mláděte – respektive jejich reprodukční pořizovací cenu, pokud nelze jejich cenu jistit na bázi vlastních nákladů, cenu přírůstků hmotnosti, popřípadě cenu vzrůstových přírůstků.

Úbytky dospělých zvířat se oceňují:

- v individuálních cenách u individuálně evidovaných zvířat,
- v průměrných účetních cenách jednoho kusu u skupinově evidovaných druhů (kategorií), které se aktualizují alespoň jednou měsíčně.

4.1.2.1.1.4 Odpisování dospělých zvířat a jejich skupin ⁽⁹⁾

Valder (2008) uvádí, že daňové odpisy dospělých zvířat (chovných krav, plemenných prasnic, tažných zvířat) vycházejí ze striktního stanovení doby odpisování na základě zařazení zvířat do odpisových skupin, a to z hlediska jejich obvyklého využití v chovu nebo používání, a tím i doby odpisování. Například skot chovný se zařazuje do odpisové skupiny 1 s dobou odpisování 3 roky. Při stanovení účetních odpisů podle ČÚS 013 vychází účetní jednotka z předpokládaného počtu let servání dospělých zvířat stáda v chovu, což je dáno mnoha faktory, zejména zootechnickými a ekonomickými, použitou technologií v chovu a chovatelským záměrem. Uplatnění účetních odpisů dospělých zvířat a jejich skupin předpokládá sestavení odpisového plánu. Vedle individuálního odpisování dospělých zvířat byla účetním jednotkám dána možnost i skupinového odpisování stáda, a to jak pro daňové, tak i účetní odpisování. ČÚS 013 určuje, že se individuálně odpisují tažná zvířata, dostihová a plemenní koně a skupinově lze odpisovat ostatní dospělá zvířata tvořící stáda. Vstupní cenou zvířete je buď průměrná účetní cena z celkové účetní ceny nakupované skupiny zvířat, nebo cena stanovená účetní jednotkou ve vztahu k plemenné hodnotě, popřípadě ke stáří zvířete, a to v rámci celkové účetní ceny skupiny zvířat.

Při skupinové evidenci dospělých zvířat se odpisy stanoví skupinově, a to podle jednotlivých stád zvířat v rámci jednoho druhu. Při skupinovém odpisování lze

odpisovat pouze rovnoměrně. Roční daňový odpis se stanoví podle tohoto vztahu:

$$RO = \frac{P * 20}{100} + \frac{(V^{1}) * 40) * 0,5}{100} + \frac{(KS - P) * 40}{100}$$

kde: RO = roční odpis za zdaňovací období,

P = hodnota zvířat zařazených do dospělých zvířat (stáda) v průběhu zdaňovacího období,

V = hodnota zvířat vyřazených v průběhu zdaňovacího období,

KS = konečný stav zvířat

¹⁾pouze do výše $V < \text{nebo} = P$

Zůstatková cena vyřazeného dospělého zvířete ze stáda odpisovaného skupinově se stanoví jako podíl zůstatkové ceny skupiny zvířat na konci zdaňovacího období. Průměrný stav dospělých zvířat se vypočte jako aritmetický průměr stavů zvířat ve stádu na počátku a na konci zdaňovacího období.

4.1.3 Zásoby podle mezinárodních standardů

4.1.3.1 IAS 2 Zásoby ⁽⁴⁾

Dle Dvořákové (2008) jsou předmětem standardu mimo jiné: zásoby výrobců zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce, pokud jsou oceňovány čistou realizovatelnou hodnotou. Jedná se o zásoby oceněné čistou realizovatelnou hodnotou v určitých stádiích výroby – například o sklizenou zemědělskou úrodu v případech, kdy je prodej zajištěn. V tomto případě budou zásoby oceněny čistou realizovatelnou hodnotou bez ohledu na vynaložené výrobní náklady, i pokud je čistá realizovatelná hodnota vyšší než výrobní náklady. Pro aplikovatelnost uvedeného oceňovacího přístupu je rozhodující skutečnost, že odbyt a prodejní cena jsou v podstatě zajištěny a nerealizovaný zisk, generovaný tímto oceněním, bude realizován s vysokou pravděpodobností v budoucích obdobích. biologická aktiva využívaná v zemědělské výrobě.

V okamžiku pořízení se zásoby oceňují ve výši pořizovacích nákladů – costs (pořizovací cenou). Náklady pořízení zásob zahrnují náklady na nákup zásob (cenu

pořízení, dovozní cla a nerefundované daně, dopravné, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořizovaným zásobám) a náklady na jejich další přeměnu (v rámci výrobního procesu) – náklady na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a posléze na dokončené výrobky, tedy např. mzdy a další výrobní náklady. Standard vyžaduje rozdělení výrobní režie na variabilní a fixní část.

Ocenění je založeno na historické bázi. Hodnota zásob je v souladu se zásadou opatrnosti snižována k bilančnímu dni v případě, že došlo ke snížení jejich hodnoty; zásoby jsou oceňovány čistou realizovatelnou hodnotou, je-li nižší než stávající účetní hodnota zásob. Zpětně zvýšení hodnoty zásob je umožněno pouze do výše jejich původní pořizovací ceny. Mezi úpravou oblasti zásob v ČR a požadavky IAS 2 – Zásoby existují některé difference, například že, v ČR není zvlášť upravena problematika biologických aktiv a platí pro ně stejná pravidla jako pro ostatní zásoby nebo v oblasti oceňování standard zejména stanovuje přísnější pravidla pro ocenění vyráběných zásob. Celkově lze říci, že platně znění IAS 2 – Zásoby ve srovnání s českou metodikou je postaveno na přísnějším uplatnění zásady opatrnosti při ocenění zásob.

4.1.4 Zásoby podle českých předpisů

4.1.4.1 Účtová třída 1 – Zásoby⁽⁹⁾

Vyhláška č. 500/2002 Sb., uvádí, že zásoby představují oběžný majetek účetní jednotky. Zejména jde o nakoupené předměty, které se jednorázově spotřebovávají nebo se v nezměněném stavu prodají nebo jsou podnikem vyrobeny.

Zásoby se člení na:

materiál,
nedokončenou výrobu a polotovary,
výrobky,
mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny,
zboží

4.1.4.1.1 Mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu⁽⁹⁾

V účtové třídě 1 – Zásoby na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny jsou účtována mladá zvířata, zvířata ve výkrmu, užitkové a plemenné chovy drůbeže, ostatní chovy drobných zvířat, kromě skupin zvířat, která účetní jednotka zařadila

do dlouhodobého hmotného majetku v souladu s vnitřní směrnicí účetní jednotky. Účtují se zde jak zvířata z vlastního chovu, tak zvířata nakoupená (viz vyhláška č. 500/2002 Sb.)

4.1.4.1.1.1 Účtování zvířat⁽⁶⁾

Při účtování zvířat vycházíme dle Neplechové (2007) z charakteristických zvláštností tohoto majetku daných jeho biologickou podstatou a také technologií příslušného chovu. Mladá zvířata se odlišují od ostatních druhů zásob, na jejich chov jsou vynakládány náklady, zvířata rostou, jejich hodnota stoupá, v každé vězřstové kategorii však mohou být předmětem prodeje. Nemohou být „skladována“ v nezměněné formě. Teoreticky je možno vázat tuto problematiku k nedokončené výrobě, avšak z praktických důvodů se v účetních předpisech k realizaci této úvahy nikdy nepřistoupilo.

U nakoupených mladých zvířat do vlastního chovu pokračuje jejich růst, tzn., zvyšuje se jejich hodnota. Jejich přírůstek hmotnosti představuje již vlastní produkci podniku, která však nemůže existovat samostatně. Na vrub účtu zvířat účtovaných jako zásoby se účtuje jak o zvířatech z vlastního chovu, tak o zvířatech nakoupených. Účet změny stavu zásob vlastní výroby (zvířat) při úbytku zvířat může být z tohoto důvodu v určitých případech i minusovou hodnotu.

Jako zásoby jsou účtována mladá chovná zvířata všech kategorií, zvířata ve výkrmu, užitkové chovy drůbeže, plemenné chovy drůbeže kromě hus a ostatní chovy drobných zvířat. Na příslušném syntetickém účtu Zvířata v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby se účtují jak zvířata z vlastního chovu, tak zvířata nakoupená, přičemž do pořizovací ceny zvířat nakoupených se účtují i další náklady spojené s jejich pořízením.

Zvířata se evidují skupinově např. podle vězřstových kategorií jednotlivých druhů zvířat. Stanovení vězřstových skupin stanoví účetní jednotka ve své kompetenci ve vazbě na technologii chovu a další vnitropodnikové podmínky. Záleží na rozhodnutí chovatele, jaký postup zvolí.

Během chovu se zvířata přezazují do vyšších vězřstových kategorií v souvislosti s věkem a účtovanou hmotností (vězřstovým přírůstkem nebo přírůstkem hmotnosti) podle běžných zootechnických zásad v návaznosti na uplatněné technologie chovu.

Převod mezi vězřstovými kategoriemi se v účetnictví pomítne pouze v rámci analytických účtů k účtům zvířat.

4.1.4.1.1.2 **Oceňování zvířat** ⁽⁶⁾

Při oceňování zvířat vycházíme z ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Příchovky zvířat (narozená mláďata, jednodenní drůbež, nově vzniklá včelstva) se oceňují vlastními náklady; vzhledem k tomu, že vlastní náklady na narozené mládě nelze v běžných chovech objektivně určit, pak je na místě ve smyslu ustanovení zákona o účetnictví ocenění narozeného mláděte reprodukční pořizovací cenou.

Dle Nepelchové (2007) s výjimkou jednodenního kuřete nebo např. roje včel je i tato možnost prakticky zcela vyloučena, neboť narozená zvířata nejsou a nemohou být předmětem běžného prodeje. Je možno doporučit např. ocenění hmotnosti narozeného mláděte cenou za 1 kg při odstavu, kdy jsou již běžné ceny na trhu známy, tj. použít reprodukční pořizovací cenu mláďat zprostředkovaně. Stanovení ceny příchovku u jednotlivých druhů zvířat by mělo být pravidelně aktualizovanou součástí vnitřního předpisu účetní jednotky k vnitropodnikovým cenám pro ocenění produkce.

Přírůstek hmotnosti u zvířat, která se váží, a vězřstový přírůstek u zvířat, která se neváží (např. u vysokobřezích jalovic, mladých ovcí, hřibat, kožešinových zvířat aj.) se oceňují vlastními náklady. Obdobně jako u stanovení ocenění rostlinné produkce i zde je možno doporučit stanovení ceny 1 kg přírůstku hmotnosti a 1 krmného dne vězřstového přírůstku ve vnitropodnikovém ceníku, podložené kalkulačním propočtem na podkladě minimálně jednoho zúčtovacího období. Tuto plánovanou kalkulaci uplatněnou ve vnitropodnikovém ceníku je třeba aktualizovat buď s ohledem na ceny vstupů, nebo lépe s ohledem na skutečné vlastní náklady v uplynulém účetním období. Jde o velmi náročnou práci v účetnictví, avšak jen tímto nebo obdobným způsobem zemědělský podnik vykáže v účetní závěrece věrný a poctivý obraz svého účetnictví.

U březích jalovic se přírůstek hmotnosti doporučuje zjišťovat obvykle pouze do 5. měsíce březosti a dále až do dne otelení účtovat vězřstový přírůstek v ceně vlastních nákladů na 1 krmný den.

Při zjišťování přírůstku hmotnosti je nutno vycházet ze všech změn, které od předchozího období nastaly. Např.:

Skutečná hmotnost koncem období
+ veškeré úbytky během období (hmotnost uhynulých, prodej, předání, vydání na restituce)
- veškeré příjmy během období (nákup, převod z jiné kategorie apod.)
- skutečná hmotnost na začátku období
= přírůstek živé hmotnosti dané kategorie zvířat ve sledovaném období

Zaúčtování přírůstku hmotnosti a vzrůstového přírůstku se provede zápisem:

MD – 124, D – 614.

Úbytek zvířat jak uvádí Nepelchová (2007) se vyúčtuje v průměrných cenách živé hmotnosti vyskladněných zvířat, popř. kusů zvířat, jejichž hmotnost se nesleduje. Průměrnou cenu vyřazeného zvířete lze zjistit např. takto:

účetní hodnota (pořizovací cena) příslušné skupiny zvířat k začátku měsíce se dělí hmotností, popř. počtem kusů těchto zvířat k začátku měsíce.

Při přearování zvířat mezi chovatelskými skupinami (vzrůstovými kategoriemi) se účtuje výdej i příjem v průměrné ceně zvířete zjištěné ve skupině, ze které se zvíře vydává.

Úbytek zvířat (převod do základního stáda, výdej k prodeji, úhyn) se zaúčtuje zápisem MD – 614, D – 124

K podrobné evidenci v chovu zvířat dokumentující obrat jednotlivých skupin zvířat v kusech, hmotnosti a jejich ocenění slouží karty zvířat. V podstatě představují skladovou evidenci zvířat (tj. zásob vlastní výroby zemědělského podniku) umožňující jak individuální evidenci zvířete, tak v analytickém členění evidenci skupin jednotlivých druhů zvířat podle jejich vzrůstových kategorií, míst ustájení apod. podle potřeb chovatele. Z této evidence, která obsahuje všechny změny stavu příslušné skupiny zvířat, se souhrnné údaje o příjmu a vydání zaúčtují na konkrétní účty zásob (zvířat) a změny stavu zásob vlastní výroby v měsíčních intervalech.

4.2 Účtování dotací

4.2.1 Dotace podle mezinárodních standardů

4.2.1.1 Státní dotace ⁽⁴⁾

Dvořáková (2008) uvádí, že státní dotace poskytované na biologická aktiva oceněná ve fair value upravuje IAS 41 – Zemědělství. IAS 20 je aplikován pouze na státní dotace související s biologickým aktivem oceňovaným v pořizovacích nákladech.

Nepodmíněná státní dotace, která se vztahuje k biologickému aktivu oceňovanému ve fair value, je rozpoznána jako výnos v okamžiku, kdy je podniku přiznána. Nelze tedy snížit hodnotu aktiva o přijatou dotaci, tento přístup by nebyl kompatibilní s ocenění aktiva ve fair value a proto standard tuto oblast upravil odlišně od obecného přístupu.

Jestliže je státní dotace podmíněná (a souvisí s biologickými aktivy oceňovanými ve fair value), podnik rozpozná státní dotaci jako výnos až tehdy, pokud jsou splněny podmínky se státní dotací spojené. To se týká i případu, kdy podmínkou obdržení státní dotace je, aby podnik nevykonával přesně stanovenou zemědělskou činnost. Jestliže podmínky státní dotace připouštějí, aby část státní dotace byla přiznána po uplynutí určitého časového úseku, podnik uzná státní dotaci jako výnos ve výši úměrné časovému úseku (časově rozlišený).

4.2.2 Dotace podle českých předpisů ⁽⁹⁾

Dle § 47 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví považují bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně, poskytnutá podle zvláštních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů nebo z rozpočtu územních samosprávných celků na stanovený účel. Dotací se rozumí finanční podpory ve formě převedení zdrojů účetní jednotce, přičemž tato musí splnit stanovené podmínky, které se obvykle váží k jejímu předmětu činnosti.

Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění poskytnutá účetním jednotkám na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropského společenství nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu. Dotací

se rovněž rozumí prominutí části poplatků, pokud to právní předpis umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část poplatku za dotaci.

V případě nedodržení podmínek a porušení smlouvy o poskytnutí dotace se dotace vrací do státního rozpočtu při současném uplatnění finančního postihu formou penále.

Na dotaci není právní nárok.

4.2.2.1 Účtování dotací

Poskytnutá finanční pomoc má charakter dotace a účetní jednotka o ní účtuje v souladu se zákonem o účetnictví. Příjemce finanční pomoci účtuje o realizaci projektu na zvláštních analytických účtech, případně zřídí pro tento účel samostatné středisko, v rámci kterého zachycuje veškeré výdaje skutečně vynaložené na projekt a veškeré příjmy, kterých se během realizace projektu dosáhlo, zejména příjmy z prodeje výrobků, pronájmů, provedených služeb apod.⁽⁹⁾

Pokud by se stalo, že by účetní jednotka požadovanou dotaci nezískala, výdaje spojené s projektem evidované na účtu pořízení by převedla do dlouhodobého majetku v plné výši.

O nezpochybnitelném právním nároku na dotaci se účtuje na vrub účtu 378 – Jiné pohledávky a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací. Dotace je uhrazena převedením peněžní částky na účet příjemce, který je uveden ve smlouvě případně v jiném dokladu.⁽⁹⁾

Dle ČÚS č. 013 a ČÚS č. 017 se dotace v účetnictví zachycuje ve věcné a časové souvislosti s účelem, na který je poskytnuta. Je – li poskytnuta:

- a) na pořízení dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku a technického zhodnocení a dotace na úhradu úroků zahrnovaných do pořizovací ceny se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek,
- b) k úhradě nákladů nebo k úhradě jiné ekonomické újmy se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací a ve prospěch příslušných účtu účtové skupiny 64 – Jiné provozní výnosy nebo účtové skupiny 66 – Finanční výnosy ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na stanovený účel,
- c) na úhradu úroků nezahrnovaných do pořizovací ceny dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje ve věcné a časové souvislosti ve prospěch účtu 668 – Ostatní finanční výnosy.

Dotace k investičním účelům snižují pořizovací cenu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení nebo vlastní náklady vynaložené na pořízení dlouhodobého majetku. Vstupní cena dlouhodobého majetku se snižuje o investiční dotaci a v konečném důsledku se snižují i částku odpisů uplatňované během doby životnosti dlouhodobého majetku. V případě povinnosti vrácení dotace, zejména z důvodů nedodržení podmínek pro její poskytnutí, se pořizovací hodnota dlouhodobého majetku zvýší o částku vrácené dotace a následně se zaúčtuje dodatečný odpis, jako by se majetek odepisoval od počátku zařazení majetku z pořizovací ceny bez dotace. Účtování nákladů, které souvisejí s poskytnutou dotací, na vrub příslušných nákladových účtů v účtové třídě 5 a dotace ve prospěch výnosů musí proběhnout brutto metodou, to je nekompenzovaně (Valder, 2008).

4.3 Vnitropodnikové směrnice ⁽⁶⁾

Smysl směrnic spočívá v aplikaci platné legislativy v podmínkách účetní jednotky s využitím možností, které zákony umožňují použitím variantních řešení, nebo i limitních rozpětí. Řada vnitropodnikových směrnic je ze zákona povinných, a proto jsou při zahájení kontroly finančním úřadem vyžadovány.⁽⁸⁾

Zásadním nešvarem a často i důvodem pro vznik následných problémů je vytvoření směrnic narychlo ze vzorů stažených z internetu, často bez vazby na skutečné podmínky, někdy i s úsměvným výsledkem (Například, pokud strojírenská firma řeší postupy při odpisu základního stáda). Tyto narychlo vytvořené směrnice mohou způsobit škodu tím, že ukládají postupy, které jsou v rozporu s praxí a často i v rozporu s platnou legislativou.⁽⁸⁾

Tvorba směrnic vyžaduje dodržování náležitostí, které jsou rozhodující pro identifikaci i určení platnosti a okruhu lidí, kteří jsou povinni se směrnicí řídit. Zřetelná musí být i doba její působnosti a to včetně počátku i konce doby působnosti. Obsah směrnice musí být jednak v souladu s vyššími právními normami, musí být jednoznačný a srozumitelný. V případě provádění změn se směrnice odvolávají na dříve účinné směrnice podobně jako zákony a vyhlášky vyhlášené ve sbírce zákonů.⁽⁸⁾

Vnitropodnikové směrnice, které vyplývají z legislativy:

- Systém zpracování účetnictví
- Účtový rozvrh
- Kompetence a podpisové vzory
- Dlouhodobý majetek, odpisový plán
- Zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů
- Kurzové rozdíly
- Zásoby
- Oběh účetních dokladů
- Inventarizace
- Opravné položky
- Archivace účetních dokladů
- Harmonogram účetní závěrky
- Pracovní cesta a poskytování cestovních náhrad
- Pokladna
- Rezervy

Směrnice je nutno průběžně aktualizovat s tím, že překonané směrnice se nesmějí likvidovat, ale firma je povinná je ukládat k ostatním archiváliím firmy na místo, které zaručí jejich trvalou kvalitu pro práci s nimi, nebo pro kontrolu

Nepřechová (2007) vysvětluje pojem vnitropodnikové směrnice jako soubor písemností, jimiž podnik stanoví vnitřní pravidla, postupy nebo vnitřní normy pro celou řadu oblastí vnitropodnikového řízení, a to jak technického charakteru podle zvláštních předpisů nebo charakteru organizačního, tak předpisů pro oblasti účetnictví a daní.

Účetní předpisy, současné i dřívější, vyžadují zpracování podnikových směrnic, kterými účetní jednotky zvolí nejen některé postupy v rámci možností volby daných účetními předpisy, ale v některých případech je zákonem o účetnictví dána přímá povinnost sestavení vnitropodnikového předpisu (např. účtový rozvrh). I vnitropodnikové účetní směrnice jsou součástí účetních písemností ve smyslu zákona a jsou důležitým dokumentem, který je v řadě případů nutno doložit a případně obhájit u správce daně. Nelze také pominout funkci ochrany účetní jednotky v ekonomické oblasti.

Z těchto důvodů lze předpokládat, že zpracování a následně respektování vlastních vnitropodnikových směrnic s ohledem na konkrétní podmínky činnosti, s ohledem na její potřeby z pohledu organizačního i ekonomického, a zemědělský podnik tudíž nevyjímá, je v zájmu účetní jednotky. Při zpracovávání vnitropodnikových směrnic bude výchozím podkladem velikost účetní jednotky, zaměření její činnosti, její organizační uspořádání, personální obsazení a další konkrétní podmínky.

Dalším úkolem každé vnitropodnikové směrnice je vyjádření vůle odpovědných pracovníků účetní jednotky, že v konkrétních situacích má být postupováno konkrétním způsobem (ne jinak). V těchto případech plní funkci konkrétních pravidel, kterými se musí řídit všichni pracovníci účetní jednotky včetně těch pracovníků, který zajišťují zpracování účetnictví účetní jednotky, i když nejsou pracovníky (zaměstnanci) této účetní jednotky.

4.3.1 Vnitropodnikové směrnice pro oblast zásoby ⁽⁶⁾

Účetní předpisy v oblasti zásob se týkají především problematiky způsobu účtování, oceňování, inventarizace, norem úbytků. Tato oblast účetních předpisů dává účetní jednotce možnost výběru ze stanovených postupů, a tudíž vyžaduje, aby účetní jednotka zvolila určitý systém a jeho uplatnění zakotvila ve vnitřních předpisech. Uvedená problematika v oblasti zásob účetní jednotky navazuje na stanovený účtový rozvrh.

Ve vnitropodnikové směrnici zvolí účetní jednotka:

- a) způsob účtování zásob, tzn. způsob A, nebo způsob B. Podle současné úpravy účetních předpisů může účetní jednotka uplatnit způsob a i způsob B současně, avšak s tím, že v rámci analytických účtů podle míst uskladnění či podle odpovědných osob může uplatnit pouze jeden z těchto způsobů; tzn.: že vnitropodnikovou směrnicí účetní jednotka určí pro jednotlivá místa uskladnění (na která se váže i odpovědnost konkrétních osob) způsob účtování;
- b) způsob oceňování úbytků zásob na skladě, kdy účetní jednotka zvolí ocenění buď:
 - metodou váženého aritmetického průměru s povinností jeho zjišťování nejméně jednou za měsíc, nebo
 - metodou „první do skladu, první ze skladu“ (FIFO);

(V zemědělských podnicích je prakticky ověřena a většinou uplatňována metoda váženého aritmetického průměru.)

- c) oceňování vlastních výkonů vlastními náklady
- d) účtování zásob přímo do spotřeby, tj. rozhodnutí o druzích materiálu, který za určitých situací bude účtován přímo do spotřeby bez zaúčtování na sklad s tím, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce bude odpovídat skutečné spotřebě materiálu;

(V zemědělském podniku jde například o nákup a použití (spotřebu) náhradních dílů při opravě strojů označované jako „oprava v brázdě“ a jiné případy, kdy je nakoupený materiál použit ihned k opravě. Tato problematika se může týkat i v praxi často používaných „příručních skladů“. Vnitropodniková směrnice přitom stanoví způsob prokazování správnosti a odpovědnosti za vynaložené náklady.)

- e) provádění inventarizací majetku – účetní jednotka volí buď souhrnnou směrnicí, která zahrnuje všechny druhy majetku včetně inventury dokladové, nebo směrnice dílčí k jednotlivým druhům majetku;
- f) normy přirozených úbytků, které se týkají zásob biologického původu. V zemědělském podniku se jedná jak o skladované nakoupené zásoby (osiva, krmiva), tak zejména o vlastní výroby na skladě a zvířata. O normách ztrát přirozených úbytků může účetní jednotka účtovat na základě inventarizace a pouze za předpokladu, že tyto normy jsou vyhlášeny předem. Stanovení výše norem přirozených úbytků zásob je v kompetenci účetní jednotky. Předpokládá se, že bude

vycházet z vlastních zkušeností se skladováním konkrétních produktů s ohledem na technologii skladování. V chovu mladých zvířat je problematika nezaviněného úhynu z titulu přirozených ztrát akceptovatelný, stanovení výše normy pro přirozený úhyn je obtížné, jde opět o zkušenost s danou technologií, kde však má svou roli i subjektivní odhad (Neplechová, 2008).

5 Praktická část

5.1 Charakteristika podniku

5.1.1 Historie

Původní zemědělské družstvo vzniklo postupným slučováním devíti zemědělských celků a patřilo tak k největším v okrese. Mezi produkty rostlinné výroby patřily obiloviny, olejniny a v počátcích i len. V pěstování brambor patřilo ZD mezi největší pěstitele. V současnosti se však od produkce brambor upouští. Živočišná výroba se zabývala chovem skotu a prasat. Chov prasat byl již před vznikem akciové společnosti zrušen pro nevyhovující výrobní kapacity a nerentabilitu. Chov skotu zde měl dlouhou tradici a dokonce v některých původních družstvech byl známý i šlechtitelský chov. Na tuto tradici navazuje nyní i akciová společnost aktivním zušlechťováním černostrakatého takzvaného „holštýnského“ skotu, který se jeví jako perspektivní díky kvalitě a množství získaného mléka.

5.1.2 Základní informace

Společnost vznikla transformací z bývalého Zemědělského družstva dne 1. dubna 1994 zápisem do obchodního rejstříku jako akciová společnost. Zakládajícími členy bylo 474 fyzických osob – akcionářů. V současnosti má společnost 54 zaměstnanců z toho 9 THP (ředitel, agronom, pomocný agronom, zootechnik, mechanizátor, hlavní účetní, finanční účetní, mzdová účetní, účetní rostlinné a živočišné výroby).

Předmět podnikání společnosti zapsaný v obchodním rejstříku je značně rozsáhlý:

- 1) zemědělská výroba na půdě, kterou společnosti vlastní nebo užívá v nájmu
- 2) koupí zboží za účelem jeho dalšího prodeje
- 3) zemními pracemi
- 4) výrobou, skladováním, nákupem a prodejem zemědělských produktů
- 5) silniční motorovou dopravou nákladní a osobní
- 6) provozováním vodovodů a kanalizací
- 7) opravou zemědělských strojů
- 8) hostinskou činností

Základními organizačními jednotkami společnosti, v nichž se uskutečňuje spojení pracovních sil a výrobních prostředků jsou výrobní jednotky (úseky):

- a) správní úsek – řídí dále středisko závodního stravování a prodejny
- b) rostlinné výroby – řídí rostlinnou výrobu a skladování zásob materiálu, opravárenské dílny a dopravu
- c) živočišné výroby – zahrnuje 3 farmy:
 - 1. chov dojnic pro produkci mléka
 - 2. odchov telat podle kategorií
 - 3. odchov býků

5.1.2.1 Rostlinná výroba

Společnost obhospodařuje 3462 ha zemědělské půdy, z toho orné 3210,14 ha. Většina užívaných pozemků se nachází v oblasti LFA (oblast hospodaření v méně příznivých oblastech a oblastech s ekologickými omezeními). Rostlinná výroba je zaměřena na pěstování obilovin, především potravinářské pšenice a potravinářského ječmene, dále pěstování řepky, hrachu a kukuřice na zeleno. Potravinářská pšenice a potravinářský ječmen, řepka a 2/3 kukuřice je určena na přímý prodej. Ostatní ke krmným účelům. V podniku se investovalo do nových technologií, a proto je ve většině operací v rostlinné výrobě samostatný. Pro některé činnosti jako sklizeň kukuřice a siláž využívá podnik specializovaných firem. Naopak akciová společnost poskytuje služby v oblasti sklizně obilí a řepky.

5.1.2.2 Živočišná výroba

Živočišná výroba se zabývá chovem skotu – velkovýroba mléka a prodej jatečných býků. Průměrný věk krav jsou 4 roky.

Akciová společnost je zapsána ve Svazu chovatelů holštýnského skotu ČR. V podniku je chován převážně holštýnský skot. Na farmě [REDAKCE] jsou chovány dojnice, vysokobřezí jalovice a telata od porodu do 10 dnů. Ostatní kategorie zvířat jsou chovány na farmě [REDAKCE] a býci pro výkrm na farmě [REDAKCE]. Veškerá chovaná zvířata jsou z vlastního chovu, nedochází k žádnému nákupu zvířat. Zdrojem tržeb je

hlavně prodej mléka. Denní dodávka se pohybuje kolem 8500 l. Jediným odběratelem mléka je Madeta, a. s. České Budějovice.

5.2 Účtování živočišné produkce podniku

5.2.1 Pořízení zvířat

Zemědělská výroba se v podniku člení do dvou středisek:

- a) středisko 100 pro rostlinnou výrobu
- b) středisko 200 pro živočišnou výrobu

Toto rozdělení se provádí z důvodu kalkulací a pro zjištění výnosnosti jednotlivých středisek. V diplomové práci je věnována pozornost středisku 200, tedy živočišné výrobě.

Jak již bylo zmíněno, všechna zvířata jsou z vlastního chovu, proto se jejich pořízení oceňuje ve vlastních nákladech. Pro stanovení pořizovací ceny se pravidelně každé tři roky vypracovává kalkulace živočišné výroby.

Podnik provozuje 3 výrobní střediska tzv. „farmy“. Na každé farmě probíhá odchov různých kategorií zvířat.

Na první farmě jsou ustájeny dojnice, chované pro produkci mléka. Zemědělský podnik v nedávné době provedl značné investice do vybudování moderního volného ustájení a nových technologií v oblasti získávání mléka. Kromě dojnic jsou na této farmě ustájeny zaprahle jalovice od pátého měsíce březosti, které jsou v samostatné sekci, a savá telata do stáří 10 dnů. Tato telata jsou umístěna ve venkovních plastových budkách.

Na druhé farmě jsou ve venkovních plastových budkách ustájena telata od desátého dne do tří měsíců stáří. Dále v tomto středisku probíhá odchov telat VKT jaloviček a telat VKT býčků do 1 roku stáří a jalovic od 1 roku do 5 měsíců březosti.

Na poslední farmě probíhá výkrm skotu určeného pro prodej na maso. Zde jsou ustájeni převážně býci od 1 roku stáří.

Pro lepší přehlednost jsou kategorie chovaných zvířat znázorněny v následující tabulce:

Tabulka 2: Stavy zvířat k 1. 12. 2010

Kategorie	Ks	Kg	Účetní stav Kč	Stáří
Savá telata	27	810	36 450	Do 10 dnů
Telata odstavená	109	10 382	467 190	Do 3 měsíců
Telata VKT jalovičky	114	28 205	1 032 792	Do 1 roku
Telata VKT býčci	95	23 964	940 707	Do 1 roku
Jalovice	92	40 367	1 342 992	1 rok – 5 měsíců březosti
Skot výkrm	131	59 917	2 219 107	1 rok – prodej
Vysokobřezí jalovice	66	35 192	1 404 008	Od 5 měsíců březosti
Dojnice – základní stádo	337	172 328	3 008 212	
Celkový počet zvířat	971			

Zdroj: Interní záznamy podniku

5.2.2 Ocenění zvířat

Jak již bylo zmíněno, zvířata se oceňují ve vlastních nákladech. K tomu vypracovává účetní jednotka vlastní kalkulace, podle kterých oceňuje pořizování a přírůstky zvířat. Výsledkem kalkulace je cena stanovená na jednotku produkce, tato cena je znázorněna v následující tabulce:

Tabulka 3: Pořizovací ceny zvířat

Kategorie	Kč/jednotka produkce
Savá telata	45 Kč/kg
Telata odstavená	45 Kč/kg
Telata VKT jalovičky	30 Kč/kg
Telata VKT býčci	35 Kč/kg
Jalovice	30 Kč/kg
Skot výkrm	35 Kč/kg
Vysokobřezí jalovice	24 Kč/KD
Dojnice – mléko	8 Kč/l

Zdroj: Interní záznamy podniku

K této tabulce je potřeba zmínit, že vysokobřezí jalovice od pátého měsíce březosti se oceňují cenou stanovenou na jeden krmný den, toto ocenění se používá až do otelení, pak následuje aktivace do dospělých zvířat, která se dále 3 roky odepisují.

Stanovení pořizovacích cen pomocí kalkulace je podrobně znázorněno v příloze k této práci. Tato kalkulace je podnikem vypracovávána pravidelně každé 3 roky.

5.2.3 Postup účtování zvířat

Zootechnik na každém výrobním úseku vede evidenci zvířat, zaznamenává přírůstky, úbytky a převádí zvířata na další věkové kategorie. Přírůstky se zjišťují převážením pravidelně každé tři měsíce nebo při přesunu zvířat z jedné farmy na druhou. Veškeré operace jsou zaznamenávány do formuláře.

Účetní rostlinné a živočišné výroby shromáždí formuláře ze všech farem a převede je do elektronické podoby pomocí softwaru na evidenci zvířat „PROFEX AM, spol. s r. o.“ Na konci měsíce provede měsíční závěrku, která se prostřednictvím „USB flash disku“ přesune do hlavního počítače. Tímto se všechny změny promítnou do hlavní knihy účetnictví podniku.

5.2.3.1 Operace podniku prostřednictvím výkonů

Přesuny a přírůstky zvířat se provádí pomocí výkonů, které jsou znázorněny v následující tabulce:

Tabulka 4: Výkony podniku v živočišné výrobě

Středisko	Výkon	Skladová položka	Kategorie
200	701	101100	Telata savá
200	702	101120	Telata odstavena
200	711	101121	Telata VKT jalovičky
200	712	101122	Telata VKT býčci
200	703	101222	Jalovice do 2 roků
200	705	121230	Jalovice od 5 měsíců březosti
200	708	101240	Skot výkrm
200	700	121100	Dojnice

Zdroj: Interní záznamy podniku

Pořízení narozeného telete se provádí pomocí výkonu 701 na telata savá. Telata savá se převádí prostřednictvím výkonu 702 na telata odstavená. Telata odstavená lze převést výkonem 711 na telata VKT jalovičky nebo výkonem 712 na telata VKT býčci.

Telata VKT jalovičky se dále převádí pomocí výkonu 703 na jalovice do 2 roků tzv. „chovné jalovice“ a od pátého měsíce březosti se tyto jalovice převedou podle výkonu 705 na vysokobřeží jalovice. Po otelení se vysokobřeží jalovice zařadí jako dojnice prostřednictvím výkonu 700 do dlouhodobého majetku. Ve vnitropodnikové směrnici, která je součástí příloh, má účetní jednotka stanoveno, že kategorii zvířat základního stáda považuje za dlouhodobý majetek vedený na účtě 026 v pořizovací ceně od 0,00 Kč do 40.000 Kč. Pro účely odpisování je vypracován odpisový plán:

- odpis v 1. roce 33%
- odpis v 2. roce 33%
- odpis v 3. roce 34%

používané odpisy jsou rovnoměrné a dále má účetní jednotka určeno, že se účetní odpis rovná daňovému.

Telata VKT býčci se po dosažení hmotnosti 300 kg přepraví na farmu pro odchov jatečných býků a tento krok zaznamenává výkon 708. Po dosažení hmotnosti 700 kg pak dochází k jejich prodeji.

Úbytek zvířat se provádí ve vlastních nákladech, kdy dojde k prodeji býků nebo pokud podnik prodá dojnice, které již nepřinášejí užitek. Další úbytek nastane, pokud dojde například k úhynu zvířete. Pro tento případ má podnik vypracovány dvě vnitropodnikové směrnice:

- Vnitropodniková směrnice k úhynu u výkrmu býků, kde stanovuje procento ztrát úhynu u výkrmu býků na 2% z naskladněných kusů.
- Vnitropodniková směrnice k úhynu telat, která stanovuje procento ztrát úhynu telat na mléčné výživě na 17% z počtu narozených telat.

5.2.3.2 Účetní operace

Účetní jednotka má pro daný rok stanoven účtový rozvrh a pro přehledné vedení účetnictví zvířat využívá analytickou evidenci. Následující tabulka znázorňuje všechny účetní operace, které mohou při běžném účtování zvířat nastat.

Tabulka 5: Účetní operace se zvířaty

Účetní operace	Skladová položka	Výkon	MD	D	Druh pohybu
Narození telete	101100	701	124/100	614/213	22
Přesun telete po 10 dnech na teletník	101100	701	395/930	124/100	82
Přírůstek telat	101100	701	124/100	614/212	23
Nezaviněný úhyn	101100	982	614/250	124/100	70
Příjem telete na teletníku (pl. budky)	101120	701	124/100	395/930	42
Převod z budek na volné ustájení	101120	702	395/930	124/100	80
Příjem na volné ustájení	101120	702	124/100	395/930	40
Přírůstek odstavených telat	101120	702	124/100	614/212	23
Nezaviněný úhyn	101120	982	614/250	124/100	70
Vyřazení prodaných telat	101120	702	614/220	124/100	51
Převod z odstavených telat	101120	702	395/930	124/100	82
Příjem na VKT jalovičky	101121	711	124/100	395/930	42
Přírůstek VKT jalovičky	101121	711	124/100	614/212	23
Příjem na VKT býčci	101122	712	124/100	395/930	42
Přírůstek VKT býčci	101122	712	124/100	614/212	23
Převod z VKT jal. na jalovice do 2 let	101121	711	395/930	124/100	82
Příjem na jalovice do 2 let	101222	703	124/100	395/930	42
Přírůstek jalovic do 2 let	101222	703	124/100	614/212	23
Převod VKT býčci na skot výkrm	101122	712	395/930	124/100	82
Příjem na skot výkrm	101240	708	124/100	395/930	42
Přírůstek skot výkrm	101240	708	124/100	614/212	23
Převod z jalovic do 2 let na vysokobř.	101222	703	395/930	124/100	82
Příjem na vysokobřezí jalovice	121230	705	124/100	395/930	42
Přírůstek vysokobřezích jalovic	121230	705	124/100	614/212	24
Přesun býků na jinou farmu	101240	708	395/930	124/100	80
Příjem býků na farmě	101240	708	124/100	395/930	40
Vyskladnění prodaných býků	101240	708	614/220	124/100	50
Přesun vysokobř. jal. na jinou farmu	121230	705	395/930	124/100	80
Příjem vysokobř. jalovic na farmě	121230	705	124/100	395/930	40
Přírůstek vysokobřezích jalovic	121230	705	124/100	614/212	93
Převod vysokobř. jalovic na dojnice	121230	705	614/270	124/100	83
Aktivace do dospělých zvířat	121100	700	042/300	624/300	43
Zařazení do dospělých zvířat	121100	700	026/110	042/300	43
Zůstatková cena prodaných dojnic	121100	700	541/300	086/110	50
Vyřazení prodaných dojnic z dl. maj.	121100	700	086/110	026/110	50
Odpis dospělých zvířat	121100	700	551/300	086/110	94
Korekce odpisů zvířat na účetní stav	121100	700	551/930	086/110	95

Zdroj: Interní záznamy podniku

5.2.4 Možnosti podniku při evidenci a účtování zvířat

5.2.4.1 Účetní odpisy

Jak bylo uvedeno v literárním přehledu účetní jednotka má několik možností, jak účtovat o živočišné produkci. Sledovaný podnik postupuje při evidenci zvířat tak, že narozené zvíře zařadí do zásob ve vlastních nákladech. V průběhu růstu zvířete se účtují jeho přírůstky na účet 614. K aktivaci zvířete ve vlastních nákladech do dlouhodobého majetku na dojnice dochází po otelení. Od tohoto okamžiku je zvíře rovnoměrně 3 roky odpisováno.

V roce 2010 byl tento obrat dojnic:

Tabulka 6: Obratová soupiska zvířat - 121100 Dojnice

Roční obraty			
	Kusy	Množství	Kč
Počáteční stav	337	172328	3008212,00
Příjem	154	80333	3348563,21
Prodej	142	72139	1047526,78
Úhyn	17	8452	177015,54
Daňové odpisy	0	0	1814733,00
Daň. odpisy ZU. CE	159	80591	1224542,32
Účetní odpisy ZU. CE.	159	80591	1224542,32
Výdej	159	80591	3039275,32
Konečný stav	332	172070	3317499,89

Zdroj: Interní záznamy podniku

V roce 2010 bylo převedeno do dlouhodobého majetku 154 kusů dojnic o hodnotě 3.348.563,21 Kč. Jejich účetní odpis v tomto roce činí 33% tj. 1.105.026 Kč. Hospodářský výsledek v roce 2010 se díky uplatněným odpisům z nově zařazených dojnic snížil o 1.105.026 Kč.

Pokud by účetní jednotka využila možnost danou účetními předpisy a dojnice by ponechala v zásobách, v roce 2010 by žádný náklad ve formě odpisů z nově otelených jalovic nezaúčtovala. Průměrná užitkovost dojnic v podniku je 4 roky, a proto by se celá pořizovací cena stala nákladem až při vyřazení dojnic z užívání. Tento krok by

pro podnik znamenal zvýšení hospodářského výsledku v prvních třech letech, ale v dalších letech by se HV opět výrazně snížil až by došlo opět k ustálení.

Další možností, kterou zákon připouští, je skupinová evidence dospělých zvířat, kdy se odpisy stanoví skupinově podle jednotlivých stád jednoho druhu. Roční odpis by v tomto případě vypadal následovně:

$$RO = \frac{3.348.563,21 \times 20}{100} + \frac{3.039.275,32 \times 40 \times 0,5}{100} + \frac{(3.317.499,89 - 3.348.563,21) \times 40}{100}$$
$$RO = 669.713 + 607.855 - 12.425 = 1.265.143 \text{ Kč}$$

V tomto případě by se hospodářský výsledek snížil o 1.265.143 Kč.

Z výsledků lze říci, že nejvýhodnější pro rok 2010 se jeví skupinové odpisování. Na druhou stranu, pokud by měl podnik určité finanční problémy a žádal by například o úvěr, nebo by se snažil zkreslovat skutečný stav před akcionáři, mohl by využít možnosti ponechání zvířat v zásobách. Tento krok by se projevil vysokým oběžným majetkem a lepším hospodářským výsledkem. Je ale nutné zmínit, že tato situace nelze udržet dlouhodobě.

5.2.4.2 Daňové odpisy

Podle zákona o dani z příjmů se pořizovaný skot řadí do 1. odpisové skupiny, jejíž odpisová sazba pro rovnoměrné odpisování činí v 1. roce 20% a v dalších letech 40%. Účetní jednotka používá pro daňový odpis v prvním roce sazbu 33% v druhém roce 33% a ve třetím roce 34%, a v účetní směrnici má stanovenou rovnost daňových a účetních odpisů. Tento způsob se jevil účetní jednotce jako nejjednodušší a zároveň jí nevzniká povinnost účtovat o odložené dani.

Pokud by se podnik řídil ustanovením zákona o dani z příjmů a uplatňoval by odpisové sazby 20% a 40%, vznikla by mu odložená daňová povinnost. Lze vyjít z hodnoty nově zařazených dojnic 3.348.563,21 Kč.

Tabulka 7: Účetní a daňový odpis pro výpočet základu daně z příjmů

Rok	Účetní odpis	Daňový odpis	Rozdíl ÚO a DO	Základ daně z příjmů
1.	1105026	669713	435313	Zvyšuje
2.	1105026	1339425	-234399	Snižuje
3.	1138511	1339425	-200914	Snižuje

Zdroj: Vlastní výpočty

Z této tabulky vidíme, že účetní odpis je v prvním roce vyšší než daňový, proto se pro stanovení základu daně zvyšuje hospodářský výsledek o 435.313 Kč.

Odložená daňová pohledávka, je pro podnik nárokem na nižší základ daně v budoucích obdobích, kdy budou zaúčtované účetní odpisy nižší než daňové. Výsledek hospodaření se sníží na daňový základ o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ve výši 234.399 Kč ve druhém roce a 200.914 Kč ve třetím roce.

Tabulka 8: Rozdíl ZC DHM pro výpočet daně z příjmů odložené

Rok	Účetní ZC	Daňová ZC	Rozdíl účetní a daňové ZC	Sazba daně	Daň
1.	2243537	2678851	-435313	19%	-82710
2.	1138511	1339425	-200914	19%	44536
3.	0	0	0	19%	38174

Zdroj: Vlastní výpočty

Z tabulky vidíme, že v prvním roce je účetní zůstatková cena nižší než daňová o 435.313 Kč, což tvoří odčitatelný přechodný rozdíl. Jeho zdaněním se vypočte daň z příjmů ve výši odložené daňové pohledávky. Jejím zaúčtováním se zvýší čistý zisk účetní jednotky v běžném účetním období o 82.710 Kč, a tím dojde ke zvýšení zdrojů podniku, které by mohl použít k rozdělení na úkor budoucích období.

5.2.4.2.1 Mimořádný odpis

Podle zákona o daních z příjmů může poplatník, který je prvním vlastníkem, hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100% vstupní ceny za 12 měsíců.

Účetní jednotka této možnosti ve své praxi nevyužila, ale bude zajímavé, jak se mimořádný odpis odrazí na hospodářském výsledku. Lze opět vyjít z ceny nově pořízených dojnic 3.348.563,21 Kč.

Tabulka 9: Vliv mimořádného odpisu na hospodářský výsledek

Rok	Účetní odpis	Lineární daňový odpis	Mimořádný odpis	Rozdíl ÚO a MO	Základ daně z příjmů
1.	1105026	1105026	3348563	-2243537	snižuje
2.	1105026	1105026	0	1105026	zvyšuje
3.	1138511	1138511	0	1138511	zvyšuje

Zdroj: Vlastní výpočty

Z tabulky vidíme, že uplatnění mimořádného odpisu by účetní jednotce snížilo hospodářský výsledek o celou pořizovací cenu v prvním roce a v dalších letech by byl odpis nulový. Zároveň s tímto by podniku vznikl odložený daňový závazek, protože účetní odpis je lineární po dobu tří let. Daňové odpisy jsou vyšší než účetní o 2.243.537 Kč, a proto se výsledek hospodaření o tuto částku snižuje. Uspořená daň ($2.243.537 \times 20\% = 448.707$ Kč), která tímto vznikla, bude uhrazena v budoucích obdobích, a to v těch letech, kdy zaúčtované účetní odpisy budou vyšší než vypočtené daňové odpisy. To znamená, že ve druhém roce se HV zvýší o 1.105.026 Kč a ve třetím roce o 1.138.511 Kč.

5.3 Dotace v zemědělském podniku

Dotace hrají v zemědělském podniku významnou roli. Příjem dotací zvyšuje konkurenceschopnost firmy a zajišťuje také obhospodařování půdy v méně příznivých oblastech. Bez dotací by podnik jen velmi těžko udržel produkci masa a především mléka.

I když stát nabízí k dispozici několik dotačních titulů, jejich dosažení je doprovázeno rozsáhlou byrokracií. Současně bývají nastaveny takové podmínky, že o ně podnik raději neusiluje, protože náklady a čas s tím spojené převáží nad užitky.

Proces dotací je následující:

- a) podání žádosti
- b) příjem rozhodnutí
- c) příjem dotace

Oblast získávání dotačních titulů má na starosti určený zaměstnanec, tudíž firma nevyužívá externích služeb pro vypracování žádostí. Z rozhovorů vyplynulo, že účetní jednotka se snaží o maximální využití nabízených dotací, kromě dotací k ekologickému zemědělství.

5.3.1 Provozní dotace

Sledovaný podnik využívá několik dotačních titulů:

1) Dotace na podporu trhu v odvětví mléka a mléčných výrobků

Tuto dotaci poskytuje Státní zemědělský intervenční fond, žádost byla doručena 6. 4. 2010 a rozhodnutí došlo 17. 5. 2010, součástí rozhodnutí je i odůvodnění. Fond při posuzování žádosti žadatele vycházel ze systému správy mléčných kvót a z oznámení žadatele, že v období od 1. listopadu 2009 do 31. prosince 2009 dodal v rámci plnění individuálního referenčního množství mléka pro dodávky 408 671 kg mléka. Výše podpory je dána množstvím dodaného nebo prodaného mléka v kilogramech vynásobeného stanovenou sazbou. Sazba je stanovena podílem finančních prostředků stanovených ČR vyjádřený v Kč a celkovým množstvím dodaného nebo prodaného mléka od všech žadatelů.

Sazba výše podpory: $151\,398\,565 \text{ Kč} / 412\,260\,751,54 \text{ kg} = 0,3672 \text{ Kč}$

2) Dotace na podporu chovatelů na částečnou úhradu nákladů spojených s neškodným odstraňováním kadáverů v období 1. 10. 2009 do 30. 9. 2010

Tuto dotaci poskytuje ministerstvo zemědělství v rámci dotačního programu 8. Nákazový fond, žádost byla dodána 11. 10. 2010 a rozhodnutí přišlo 9. 12. 2010. Dotace je stanovena hmotností v kg, která je vynásobena sazbou 1,10 Kč/kg.

3) Dotace v rámci agroenvironmentálních opatření pro rok 2010

Tuto dotaci poskytuje Státní zemědělský intervenční fond, žádost byla doručena 26. 4. 2010 a rozhodnutí přišlo 7. 2. 2011. Tato dotace se vztahuje na půdní bloky popřípadě na díly půdních bloků z titulu louky s výměrou 252,21 ha. Přiznaná dotace je spolufinancována Evropskou unií. Z rozpočtu EU je poskytnuto 80% z přiznaných finančních prostředků, z rozpočtu České republiky se poskytuje 20% z přiznaných finančních prostředků.

4) Platba v méně příznivé oblasti

Tato dotace je poskytována Státním zemědělským intervenčním fondem, žádost byla doručena 26. 4. 2010 a rozhodnutí došlo 12. 10. 2010. V rámci této dotace se rozlišují 3 oblasti:

1. horské oblasti (oblast typu HA) – plocha 17,65 ha
2. ostatní méně příznivé oblasti (oblast typu OA) – plocha 233,15 ha
3. ostatní méně příznivé oblasti (oblast typu OB) – plocha 1,41 ha

Přiznaná platba je spolufinancována Evropskou unií. Z rozpočtu EU je poskytnuto 80% z přiznaných finančních prostředků a rozpočtu ČR se poskytuje 20% přiznaných finančních prostředků.

5) Platba na krávy chované v systému s tržní produkcí mléka pro rok 2010

Tuto dotaci poskytuje Státní zemědělský intervenční fond, žádost byla doručena 26. 4. 2010 a rozhodnutí přišlo 20. 1. 2011. Výše dotace je stanovena podle počtu kusů dojnic (velkých dobytčích jednotek). Počet VDJ je 362 ks.

6) Dotace na biologickou ochranu jako náhradu chemické ochrany rostlin

Tuto dotaci poskytuje Ministerstvo zemědělství na zvýšení kvality rostlinné produkce cestou náhrady chemického ošetření v rámci dotačního programu 3. Podpora ozdravování polních a speciálních plodin. Celková dotace je dána vynásobením celkové výše uznaných nákladů a sazbou dotace 25,00%.

7) Platba na přežvýkavce pro rok 2010 a platba na zemědělskou půdu pro rok 2010

Dotaci poskytuje Státní zemědělský intervenční fond, žádost byla doručena 26. 4. 2010 a rozhodnutí přišlo 7. 12. 2010. Platba na přežvýkavce zahrnuje 829 VDJ a platba na zemědělskou půdu o celkové výměře 3 459,18 ha.

8) Jednotná platba na plochu pro rok 2010

Tuto dotaci poskytuje Státní zemědělský intervenční fond, žádost byla doručena 26. 4. 2010 a rozhodnutí přišlo 10. 11. 2010. Dotace byla poskytnuta na plochu na zemědělskou půdu o výměře 3 459,18 ha.

9) Podpora chovatelů, jehož vyjmenovaná hospodářská zvířata jsou zařazena do kontroly užitkovosti, oprávněným osobám zajišťujícím KU. Podpora chovatelům bude poskytnuta prostřednictvím oprávněných osob, které zajišťují KU, z toho oprávněná osoby obdrží, pokud se jedná o skot 8% z přiznané dotace – skot

Dotaci poskytuje Ministerstvo zemědělství na zabezpečení udržování a zlepšování genetického potenciálu vyjmenovaných hospodářských zvířat v rámci dotačního programu 2. A. Udržování a zlepšování genetického potenciálu vyjmenovaných hospodářských zvířat. Celková výše dotace je dána vynásobením počtu kusů a sazbou dotace 184 Kč/ks.

5.3.1.1 Účtování o provozních dotacích

Jmenované dotace mají stejný průběh účtování, změna nastane, pokud rozhodnutí nepříjde do konce roku, ale dá se s přiměřenou jistotou předpokládat, že dotace bude poskytnuta. Pokud by nastala povinnost vrátit dotaci nebo její část, účtovalo by se na vrub účtu 548, který je daňově uznatelným nákladem. Následující tabulky naznačují oba průběhy účtování:

Tabulka 10: Účtování dotací, rozhodnutí přišlo do konce roku

Text	MD	D
Podání žádosti	Neúčtuje	
Příjem rozhodnutí	378/002	346/000
Zaúčtování do výnosů - rostlinná výroba	346/000	648/711
Zaúčtování do výnosů - živočišná výroba	346/000	648/712
Proplacení dotace	221	378/002

Zdroj: Interní záznamy podniku

Tabulka 11: Účtování dotací, rozhodnutí do konce roku nepřišlo

Text	MD	D
Podání žádosti	Neúčtuje	
Do konce roku rozhodnutí nepřišlo	388/000	648/xxx
Příjem rozhodnutí v následujícím roce	378/002	346/000
Použití dotace na stanovený účel	346/000	388/000
Proplacení dotace	221	378/002

Zdroj: Interní záznamy podniku

Účetní jednotka podala žádost v daném roce, ale rozhodnutí do konce roku nepřišlo. Podnik má jistotu z minulých let, že kladné rozhodnutí přijde v dalším roce.

5.3.2 Dotace na úhradu části úroků z úvěru

Dotaci na úhradu části úroků z úvěru poskytuje Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond, a.s. Dotací se rozumí finanční příspěvek Fondu podnikateli na splátku úroku, která byla podnikatelem řádně a včas bance zaplacená. Pro účely této dotace musí být s Fondem sestavena Smlouva o poskytnutí dotace části úroků z úvěru. Součástí smlouvy je také kopie daňového dokladu na nákup dlouhodobého hmotného majetku.

Fond poskytuje dotaci formou záloh a konečného vyúčtování. Pololetně zasílá PGRLF vyúčtování dotací:

Tabulka 12: Rozpis za pololetí

Datum	Dotace v %	Úrok v %	Úrok v Kč	Dotace v Kč
31. 7. 2010	4	7,25	9.615,58	5.305
31. 8. 2010	4	7,25	9.615,58	5.305
30. 9. 2010	4	7,25	9.305,40	5.134
31. 10. 2010	4	7,25	9.615,58	5.305
30. 11. 2010	4	7,25	7.319,09	4.038
31. 12. 2010	4	7,25	3.458,5	1.908

Zdroj: Interní záznamy podniku

Dotace je zasílána na bankovní účet každý měsíc a firma o ní účtuje takto:

Tabulka 13: Účtování dotace na úhradu části úroků z úvěru

Text	MD	D
Příjem dotace na bankovní účet	221	668/700

Zdroj: Interní záznamy podniku

5.3.3 Zelená nafta

Zelená nafta je obecně užívané označení pro naftu, u níž mají právnické a fyzické osoby provozující zemědělskou prvovýrobu, nárok na vrácení části spotřební daně. Nárok na vrácení daně je ve výši 60 % spotřební daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupené motorové nafty, maximálně však do výše odpovídající spotřebě podle stanovených normativů. Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby pro stanovený účel a podnik ho prokazuje dokladem o prodeji nafty a evidencí o skutečné spotřebě.

Při prvním uplatnění nároku na vrácení daně a při změně skutečností v nich uvedených, musí být předložen doklad o výměře zemědělských pozemků, na nichž subjekt hospodáří. Podnik zasílá žádost na celní úřad každý měsíc, pokud však nárok nevznikne, žádost se nepodá. Tato situace nastane například v prosinci nebo v lednu, kdy podnik neprovádí žádné polní práce. Dotace je připisována měsíčně na bankovní účet. Způsob účtování naznačuje následující tabulka:

Tabulka 14: Účtování zelené nafty

Text	MD	D
Podání žádosti	Neúčtuje	
Příjem dotace na bankovní účet	221	501/300

Zdroj: Interní záznamy podniku

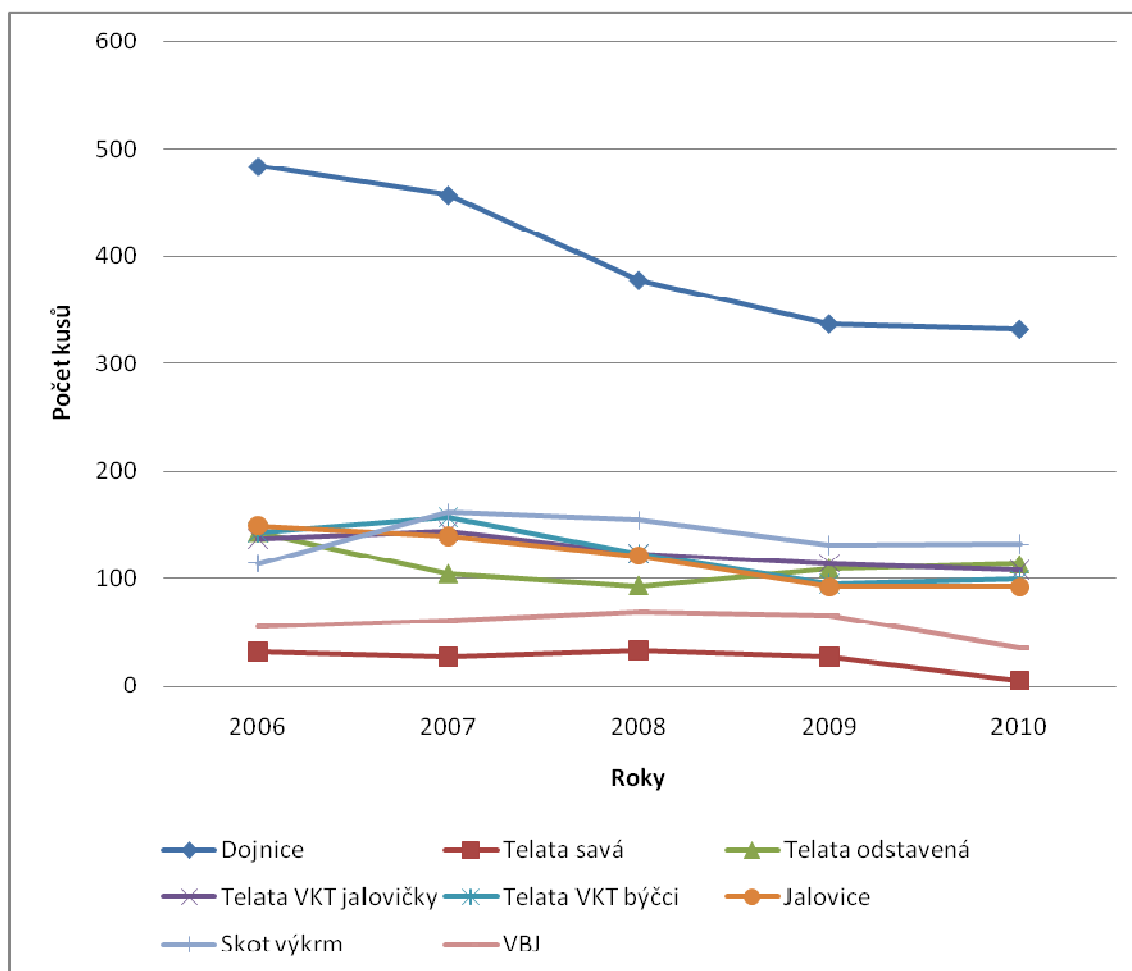
Ze jmenovaných dotací se 4 dotační tituly vztahují na hospodářská zvířata a 1 titul na produkci mléka. I přes jakousi snahu státu podporovat české výrobce, se zemědělci nedokážou srovnat s konkurencí, která přichází ze zahraničí. Ceny na trhu jsou stanoveny na takové úrovni, že výroba masa a především mléka se stává prodělečnou. Důsledkem toho je, že mnoho zemědělských podniků ukončuje svou činnost a začíná hledat alternativní možnosti podnikání, mezi které se řadí například budování bioelektráren na produkci biomasy. Tento krok je však spojen s několikamilionovou investicí, která pro podnik znamená jisté dlouhodobé zadlužení, které je pro podnik a jeho přežití spojeno s vysokým rizikem.

I sledovaný podnik je nucen vyrovnat se s tržními podmínkami. V důsledku toho byly postupně zrušeny okolní farmy z původního zemědělského družstva a byly nahrazeny pouze jedním moderním areálem. Toto znamenalo výrazné snižování kusů chovaného dobytka, které pokračuje do současnosti.

I když dochází ke snižování dojnic, jejich produktivita se zvyšuje díky volnému ustájení zvířat nebo díky zavedení nových technologií. V oblasti výkrmu býků je účetní jednotka plně samostatná. Na farmě jsou chováni býci pouze z vlastního chovu a k jejich výkrmu používá účetní jednotka převážně vlastní krmiva, proto se od chovu býků neupouští.

Vývoj počtu kusů zvířat znázorňuje následující graf:

Graf 1: Vývoj stavu zvířat v letech 2006 až 2010



Zdroj: Interní záznamy podniku

5.4 Vnitropodniková směrnice

V rámci spolupráce projevila účetní jednotka zájem o vytvoření vnitropodnikové směrnice v oblasti účtování zásob, které účtuje způsobem A. Podnik zvažuje vytvořit vnitropodnikovou směrnici, která by určovala, že nakoupené náhradní díly na opravy strojů a zařízení by se účtovaly přímo do spotřeby.

Je tedy potřeba prostudovat příslušnou legislativu. Této problematice se věnuje Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby, který stanovuje podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen "zákon") a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen "vyhláška") základní postupy účtování o zásobách za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách:⁽¹⁾

- Zásoby
 - Materiál
 - Nedokončená výroba a polotovary
 - Výrobky
 - Zvířata
 - Zboží
 - Poskytnuté zálohy na zásoby

Vykazovaných za podmínek stanovených v §3 a 4 vyhlášky

Tento účetní standard vymezuje pojem zásob podle §9 vyhlášky, jejich ocenění podle §25 zákona a §49 vyhlášky. Dále uvádí možný postup účtování zásob způsobem A nebo způsobem B. Součástí společných ustanovení způsobu A a způsobu B je že: „Účetní jednotka může stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a též rozhodne o druzích materiálu, o kterých účtuje přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.“⁽¹⁾

Ve vzájemné shodě byla vypracována vnitropodniková směrnice podle vzoru, který používá účetní jednotka. Vnitropodniková směrnice je součástí příloh k této práci.

6 Závěr

Diplomová je zaměřena na problémové okruhy účetnictví v zemědělství a rizika zkreslování informací DP. Cílem této práce je prakticky zhodnotit v konkrétních podmínkách vybraného zemědělského podniku stávající a navrhované způsoby evidence, účtování dotací, zvířat. Navrhnout vnitropodnikovou směrnici pro evidenci a účtování náhradních dílů.

Jako problémová oblast zemědělského účetnictví bylo definováno účtování živočišné produkce. V podmínkách sledované firmy se jednalo výhradně o účtování a evidenci skotu. Česká legislativa si mezi roky 2007 až 2009 prošla změnami v oblasti zařazení zvířat do dlouhodobého hmotného majetku. Firma má pro účely zařazení zvířat do dlouhodobého majetku stanovenou vnitropodnikovou směrnici, která kategorii základního stáda považuje za dlouhodobý hmotný majetek účtovaný na účtu 026 v pořizovací ceně do 0,00 Kč do 40.000 Kč.

Výsledkem těchto změn byla pro podnik změna v odepisování zvířat zařazených do DHM. Zvířata zařazená do roku 2007 se odepisují původním režimem v odpisové skupině 1, 2 a platí, že účetní odpisy jsou rozdílné od daňových. Zatímco zvířata zařazená od roku 2008 a později se odepisují rovnoměrně po dobu tří let a platí, že daňové odpisy jsou rovny účetním.

Při oceňování přírůstků zvířat a zařazování do vyšších věkových kategorií vychází podnik z pokynů české účetní legislativy a využívá historických cen. Účetní jednotka pořizuje skot výhradně vlastní činností, a proto jsou přírůstky zvířat oceňovány ve vlastních nákladech ve prospěch účtu 614. V oblasti úhynu nově narozených telat má účetní jednotka stanovenou normu přirozených úbytků ve výši 17%. Toto procento bylo zvýšeno, protože se přešlo na nové volné ustájení dojnic a došlo ke změně v technologii v získávání mléka. Důsledkem těchto změn se zvýšila úmrtnost a účetní jednotka ji zvýšením procenta uplatnila jako daňový náklad.

V rámci řádného, pravdivého a poctivého zobrazení účetnictví využívá podnik rozsáhlou analytickou evidenci, která rozpoznává různá střediska, několik věkových kategorií, řadu výkonů, a provádí pravidelné zjišťování přírůstků zvířat. Tento proces je nutný nejen z hlediska pravdivého a poctivého zobrazení ale také proto, že je částečně od zjištěných přírůstků zvířat stanovena výše úkolové mzdy zaměstnanců v živočišné výrobě.

Česká legislativa umožňuje několik pohledů na evidenci skotu. Účetní jednotka může chovaný skot, jehož pořizovací cena nepřesáhne 40.000 Kč, ponechat na účtu 124 jako součást oběžného majetku. Tento krok by znamenal zlepšení hospodářského výsledku v prvních letech, ale následně v dalších letech by došlo k jeho výraznému zhoršení, protože vyřazení zvířete by proběhlo v původní pořizovací ceně. Pokud by měl podnik hospodářské potíže a snažil by se tento stav zkreslit před akcionáři, mohl by využít této možnosti. Na druhou stranu tato situace není dlouhodobě udržitelná.

Další možností je, že účetní jednotka může zvíře po otelení zařadit do dlouhodobého majetku a následně odepisovat. Účetně lze zvířata odepisovat jednotlivě nebo skupinově. Daňově lze uplatnit lineární nebo zrychlený odpis. Z rozdílnosti účetních a daňových odpisů vznikne odložená daň. Dále zákon o dani z příjmů umožnil u hmotného majetku v 1. odpisové skupině pořízeného v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 uplatnit mimořádný rovnoměrný odpis do 100% vstupní ceny za 12 měsíců. Tento krok by znamenal výrazné snížení hospodářského výsledku.

Jiný pohled na živočišnou výrobu má mezinárodní účetní standard ISA 41 – Zemědělství, který nahlíží na zvířata jako na biologické aktivum. Tento standard preferuje oceňování zvířat ve fair value, tedy v reálné hodnotě (snížené o odhadnuté náklady prodeje), kterou stanoví aktivní trh pro toto aktivum. Toto přecenění je vykazováno výhradně výsledkově. Teoreticky by tedy bylo možné aplikovat na podnik i ocenění ve fair value, protože cena masa je stanovena na základě nabídky a poptávky na trhu. Přírůstky by se tedy ocenily místo vlastními náklady reálnou hodnotou a tak by bylo skutečně dosaženo věrného a poctivého zobrazení. Nevýhodou či jakýmsi problémem může být to, že cena na trhu v průběhu roku kolísá a to až o 10 Kč na kilo masa. Začátkem roku bývá cena vyšší, ale koncem roku se cena snižuje. Podnik by musel zvážit závislost úkolové mzdy na přírůstcích zvířat.

Dalším okruhem, který byl definován, je účtování a evidence dotací. Česká účetní legislativa definuje dotace jako bezúplatné plnění poskytované různými orgány v ČR nebo v EU. Rozeznává dotace investiční, které snižují pořizovací cenu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a dotace provozní, které se účtují přímo do výnosů ve věcné a časové souvislosti s účelem, na který je poskytnuta.

Mezinárodní účetní standard ISA 41 – Zemědělství rozeznává nepodmíněnou státní dotaci, která je rozpoznána jako výnos v okamžiku, kdy je podniku přiznána,

a podmíněnou státní dotaci, kdy podnik rozpozná státní dotaci jako výnos až tehdy, pokud jsou splněny podmínky se státní dotací spojené.

Lze říci, že sledovaný podnik využívá maximum možných dotačních titulů, kromě dotací pro ekologické zemědělství. Tyto dotace poskytují například Ministerstvo zemědělství, Státní zemědělský intervenční fond nebo Podpůrný garanční rolnický a lesnický fond. Na úhradě některých plateb se podílí částečně i Evropská unie. Z údajů, které poskytla firma, vyplynulo, že není využívána žádná investiční dotace, ale všechny dotace se řadí do provozních. Kromě klasických provozních dotací určených pro živočišnou a rostlinnou výrobu se využívá dotace na úhradu části úroků z úvěru, kterou podnik účtuje ve prospěch účtu 668. Další zajímavou dotací je tzv. „zelená nafta“, která znamená vrácení části spotřební daně osobám podnikajícím v zemědělské prvovýrobě. Tuto platbu poskytuje celní úřad a účetní jednotka si snižuje náklad na účtu 501 opačným zápisem.

I přes řadu jmenovaných dotací, dochází k útlumu zemědělské produkce a podnik postupně snižuje stavy chovaných zvířat pro jejich nerentabilitu. V oblasti živočišné výroby nemůže konkurovat dováženým výrobkům, ale podnik od ní neupouští, protože využívá vlastní krmiva. Rostlinná výroba se jeví jako perspektivnější a to především díky pěstování řepky a kukuřice pro přímý prodej.

V rámci spolupráce byla také vypracována vnitropodniková směrnice podle pokynů příslušných předpisů, jako byl například český účetní standard pro podnikatele č. 15 a předloha vnitropodnikových směrnic účetní jednotky. Vnitropodniková směrnice se týká účtování vyjmenovaných zásob při nákupu přímo do spotřeby a je zobrazena v přílohách.

Na závěr lze říci, že účtování o živočišné produkci se řadí mezi obtížnější část účetnictví. Účetní jednotka má zavedený postup účtování, který je po stránce účetního a daňového vykazování v souladu s českou legislativou. Tento proces je zajišťován propracovaným účetním systémem PROFEX AM, spol. s r. o., který ale na druhou stranu nedává velké možnosti kreativnímu účetnictví. Účetní postupy, které jsou v programu účtovány, probíhají automatickým způsobem, tak že bylo obtížné jednotlivé účetní operace popsat.

7 Seznam literatury

1. *Business center. cz* [online]. 2002 [cit. 2011-03-03]. České účetní standardy pro podnikatele. Dostupné z WWW: <<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/015.aspx#>>.
2. Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
3. Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby
4. DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů *IFRS*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
5. KOUŘILOVÁ, J.; PŠENČÍK, J.; KOPTA, D. *Dotace v zemědělství: Z hlediska komplexního pohledu a s přihlédnutím k ekologickému zemědělství*. 1. Brno: AKADEMICKÉ NAKLADATELSTVÍ CERM, 2009. 105 s. ISBN 978-80-7204-637-9.
6. NEPLECHOVÁ, M.. *Účetnictví zemědělského podniku*. 2. Olomouc: ANAG, 2007. 175 s. ISBN 978-80-7263-393-7.
7. NEPLECHOVÁ, M., NOVÁK, J.: *Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství, Bilance*, Praha. 1996.
8. NOVOTNÝ, J. *Accnotes* [online]. 13.05.2010 [cit. 2011-04-12]. Vnitropodnikové směrnice 2010. Dostupné z WWW: <<http://www.accontes.cz/vnitropodnikove-smernice-2010>>.
9. VALDER, A. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 392 s. ISBN 978-80-7357-388-1.
10. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
11. zákon č. 585/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
12. vyhláška 500/2002 Sb.

8 Seznam použitých zkratek

AE	Analytická evidence
ČR	Česká republika
ČÚS	Český účetní standard
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DO	Daňový odpis
EU	Evropská unie
HV	Hospodářský výsledek
KD	krmný den
MF	Ministerstvo financí
MO	Mimořádný odpis
PGRLF	Podpůrný garanční, rolnický a lesnický fond
RV	Rostlinná výroba
THP	Technickohospodářský pracovník
ÚO	Účetní odpis
VDJ	Velká dobytčí jednotka
VKT	Velkokapacitní teletník
ZC	Zůstatková cena
ZD	Zemědělské družstvo
ŽV	Živočišná výroba

9 Seznam tabulek

Tabulka 1: Používané účty v AE	13
Tabulka 2: Stavy zvířat k 1. 12. 2010	42
Tabulka 3: Pořizovací ceny zvířat	42
Tabulka 4: Výkony podniku v živočišné výrobě	43
Tabulka 5: Účetní operace se zvířaty	45
Tabulka 6: Obratová soupiska zvířat – 121100 Dojnice	46
Tabulka 7: Účetní a daňový odpis pro výpočet základu daně z příjmů	48
Tabulka 8: Rozdíl ZC DHM pro výpočet daně z příjmů odložené	48
Tabulka 9: Vliv mimořádného odpisu na hospodářský výsledek	49
Tabulka 10: Účtování dotací, rozhodnutí přišlo do konce roku	53
Tabulka 11: Účtování dotací, rozhodnutí do konce roku nepřišlo	53
Tabulka 12: Rozpis za pololetí	54
Tabulka 13: Účtování dotace na úhradu části úroků z úvěru	54
Tabulka 14: Účtování zelené nafty	55

10 Seznam grafů

Graf 1: Vývoj stavu zvířat v letech 2006 až 2010	56
--	----

11 Seznam příloh

Příloha 1: Záznam o vážení zvířat	65
Příloha 2: Vnitropodniková směrnice k úhynu telat	67
Příloha 3: Vnitropodniková směrnice k úhynu býků	68
Příloha 4: Vnitropodniková směrnice k účtování kategorie zvířat základního stáda	69
Příloha 5: Inventarizační zápis	70
Příloha 6: Kalkulace živočišné výroby	71
Příloha 7: Vnitropodniková směrnice	72

Příloha 1: Záznam o vážení zvířat

செய்தியை

vedoucího oddělení, říd. skupiny

PRÍRÚSTKY ZVÍRAŤ A SPOTREBA KRMIV

Stav podľa posledného vážení + vydané celkom	kg 10,8 kg 12,1	kg 22,9 kg 24,9
součet	kg 2,89	kg 62,855
- počítací stav	kg 114	kg 28,105
- nákup	kg	kg
- prevod (přichovek)	kg 175	kg 25230
součet	kg 2,89	kg 53405
příchovek		kg 29420
počet krmných dní		36,775
přírůstek na kus a den		0,80 kg
plánovaný přírůstek na kus a den		
		rozdíl + -
učetní		

SPOTREBA KRMIV

Plánovaná spotřeba krmiv
na 1 kg přírůstku

Skutečná spotřeba krmiv
na 1 kg přírůstku

Ušpora krmiv

Překročení krmiv

zobeznamenej

Příloha 2: Vnitropodniková směrnice k úhynu telat

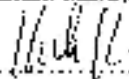
Dodatek vnitropodnikové směrnice k úhynu telat

S platností od 1.1. 2003 měníme vnitropodnikovou směrnici pro úhyn telat.

Vzhledem k tomu, že došlo ke změně ustájení dojníc z vazných stájí na volné ustájení a v návaznosti na to se telata odchovávají v bouřkách, stanovuje účtovní jednotka procento ztrát úhynu telat na mléčné výživě tj. kategorie telat sajících a telat VK I – PMV na 17 % z počtu narozených telat.

8.4. 2003

Podpisový záznam statutárního orgánu:

..........

Příloha 3: Vnitropodniková směrnice k úhynu býků

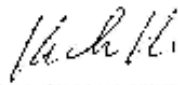
Dodatek vnitropodnikové směrnice k úhynu u výkrmu býků

S platností od 1.1.2006 měníme vnitropodnikovou směrnici pro úhyn u výkrmu býků.

Vzhledem k tomu, že se opět zavádí výkrm býků, jehož ustájení je ve stáji určené pro telata do 250 kg, stanovuje účetní jednotka procento ztrát úhynu u výkrmu býků na 2 % z naskladněných kusů.

dne: 15.1.2006

Podpisový záznam statutárního orgánu:

Příloha 4: Vnitropodniková směrnice k účtování kategorie zvířat základního stáda

VNITROPODNIKOVÁ SMĚRNICE

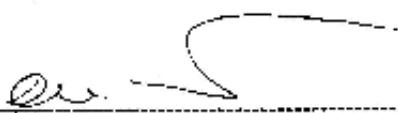
K ÚČTOVÁNÍ KATEGORIE ZVÍŘAT ZÁKLADNÍHO STÁDA

Kategorii zvířat základního stáda považujeme za dlouhodobý hmotný majetek. Účtovat se bude na 026 v pořizovací ceně od 0,00 Kč do 40.000,- Kč.

Tyto kategorie se budou odpisovat účetní odpisy = daňové odpisy.
Odpisovat se bude podle odpisového plánu.

ID název	%1	%2	%3
odpis 3 roky	33	33	34

: 26.1.2009


Podpisový záznam statutárního orgánu

Příloha 5: Inventarizační zápis

Inventarizační zápis

o provedení inventarizace podle příkazu předsady představenstva ze dne 16.11.2010

Číslo účtu: 124 100
 Název účtu: SKET MIMO ZAKLADNÍHO STÁDA
 Místo konání inventarizace: ŽELEC, JARNA, HLASIVO
 Způsob zjišťování skutečných stavů: VÁŽENÍ, POČÍTÁNÍ

Účetní stav: 0 367 078,15 Kč
 Skutečný stav na základě inventury: 0 367 078,15 Kč

Účetní přírůstek: -- Kč
 Účetní úbytek: -- Kč
 Stav k rozvahovému dni: -- Kč
 Inventarizační rozdíl:
 - norma přirozeného úbytku:
 - manko nad normu:
 - přebytek:

Příčina vzniku rozdílu: --

Návrh na vypořádání rozdílu: --

Inventarizace byla provedena k datu: 31.12.2010 započata dne: 30.12.2010
 Ukončena dne: 31.12.2010

Za inventarizační komisi:

TUMA P.
 ŽELENKOVÁ A.
 HOLEBOVÁ D.
 STANÍKOVÁ M.
 KOUŘIL J.
 ELIAS F.

Podpisy členů inventarizační komise:

[Podpisy členů komise]

Den vyhotovení inventarizačního zápisu:

Příloha : Inventurní soupisy

Příloha 6: Kalkulace živočišné výroby

Kalkulace živočišné výroby na rok 2010									
Ukazatel	VBJ KD	Telata savá	Mléko	Telata odstavená	VKT býčci	VKT jalovičky	MCHS jalovice	Skot výkrm	
Nakoupená krmiva	-	34000	450000	655000	2000	-	-	2000	
Vlastní krmiva	210000	162000	9150000	29000	571000	450000	240000	1140000	
Ostatní nakoupený materiál	50000	43000	855000	84000	-	10000	5000	32000	
Plemenářské práce	-	-	308000	-	-	-	49000	-	
Veterinární výkony	-	-	920000	204000	16000	47000	25000	3000	
Ostatní přímé náklady	22000	15000	2907000	197000	16000	20000	30000	85000	
Mzdové náklady	50000	12000	3192000	200000	90000	80000	90000	195000	
Odpisy, základní stádo	97000	-	1863000	50000	189000	189000	167000	146000	
Podíl výrobní režie	52000	32000	2357000	169000	106000	94000	72000	192000	
Podíl správní režie	34000	21000	1572000	113000	70000	63000	48000	127000	
Náklady celkem	515000	319000	23574000	1701000	1060000	953000	726000	1922000	
- Vedlejší výrobek	-30000	-5000	-358000	-31000	-67000	-70000	-50000	-147000	
Náklady po odpočtu vedl. výrobku	485000	314000	23216000	1670000	993000	883000	676000	1775000	
Plánovaná produkce	20221	6974	2902000	37113	28377	29420	22517	50712	
	Kč/KD*	Kč/kg	Kč/l	Kč/kg	Kč/kg	Kč/kg	Kč/kg	Kč/kg	
Plánované vlastní náklady na jednotku produkce	24,0	45,0	8,0	45,0	35,0	30,0	30,0	35,0	

Příloha 7: Vnitropodniková směrnice

VNITROPODNIKOVÁ SMĚRNICE UPRAVUJÍCÍ NÁKUP MATERIÁLU PŘÍMO DO SPOTŘEBY

platná od 1. 7. 2011

Při nákupu materiálu budou všechny pořizované zásoby, ať za hotové nebo na fakturu, přijímány na sklad. Tato zásada neplatí v případě:

- a) náhradních dílů pro opravy strojů a zařízení kupované za hotové i na fakturu určených k opravě v „brázdě“ i k okamžitému použití k opravě v dílně
- b) materiálu na opravu vodoinstalace, elektroinstalace apod.
- c) kancelářských potřeb, tiskopisů, odborných knih, časopisů a rozmnožovacího papíru
- d) ostatního drobného materiálu – léky, desinfekční prostředky, vybavení závodní kuchyně např.: talíře, sklenice, příbory, hrnce apod.

K rozvahovému dni je nutno provést inventuru nespotřebovaných zásob, inventurní soupisy, náležitosti inventurních soupisů dle zákona o účetnictví, na soupisech návrh na tvorbu OP. Na reálnou hodnotu se zásoby upravují zaúčtováním účetní opravné položky. Nespotřebované nákupy se odúčtují z nákladů zápisem 112/501.

V dne

.....
Podpisový záznam statutárního orgánu